

Die Anwendbarkeit der Begriffe „Einlagen“ und
„Entnahmen“ des Einkommenssteuergesetzes bei
der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften

**Inaugural-Dissertation zur Erlangung
des Grades eines Doktors
der Wirtschaftswissenschaften
beim Fachbereich Wirtschaftswissenschaft
der Freien Universität Berlin**

**vorgelegt von
Dipl. Kfm. Bertram Otto
aus Dresden**

Berlin 1976

Die Anwendbarkeit der Begriffe "Einlagen" und
"Entnahmen" des Einkommensteuergesetzes bei der
Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften

Inaugural-Dissertation zur Erlangung
des Grades eines Doktors der Wirt-
schaftswissenschaften beim Fachbereich
Wirtschaftswissenschaft der Freien
Universität Berlin

vorgelegt von
Dipl. Kfm. Bertram O t t o
aus Dresden

Berlin 1976



Vorsitzender des Fachbereichs: Prof. Dr. Kurt Elsner
Referent: Prof. Dr. Hans Peter Bareis
Korreferent: Prof. Dr. Hans Deppe
Tag der mündlichen Prüfung: 17. Mai 1976

Inhaltsverzeichnis

	Seite
Abkürzungsverzeichnis	IV
0 Einführung	1
00 Grundsätzliches zum Thema	1
01 Das im Mittelpunkt der Arbeit stehende Problem	4
02 Das Ziel der Arbeit und ihre inhaltliche Abgrenzung	5
1 Überblick über die herrschende Ansicht zur Anwendbarkeit des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Begriffs	7
10 Darstellung der für die Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs eintretenden Ansicht aufgrund der:	8
100 unmittelbaren	9
101 mittelbaren oder entsprechenden	19
102 analogen Gesetzesanwendung	23
11 Darstellung der die Anwendbarkeit ablehnenden Ansicht	24
12 Zusammenfassende Bemerkungen	30
2 Die von der Rechtsprechung und Literatur gezeigte Rechtsanwendung verletzt Auslegungsregeln und wird vom Gesetz nicht gedeckt	33
20 Das Ziel methodisch geleiteter Rechtsanwendung	39
21 Die vorgetragenen methodischen Möglichkeiten, § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG auf -bei Kapitalgesellschaften auftretende Sachverhalte anzuwenden	43
210 Nachweis, daß eine unmittelbare Gesetzesanwendung an der Zuordnung von Tatbestand und Sachverhalt mißlingt	43

211	Von der mittelbaren oder entsprechenden Anwendbarkeit werden die Schwierigkeiten bei der Subsumtion nicht überwunden	57
212	Der Hinweis auf das methodische Mittel des Analogieschlusses stellt selbst noch keine Lösung dar	66
22	Die von der Rechtsprechung und Literatur hervorgehobenen Kriterien sind nicht geeignet, das Anwendbarkeitsproblem zu entscheiden	72
	Die einzelnen Kriterien:	
220	Die Gewinnneutralität	74
221	Das Gesellschaftsverhältnis	76
222	Die Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns	77
223	Die Gleichachtung gesellschaftlicher mit den einkommensteuerlichen Einlagen	79
23	Zusammenfassende Worte	89
3	Der Einlage- und Entnahme-Begriff in der bei Kapitalgesellschaften anzuwendenden Gewinnermittlungsvorschrift	94
30	Der Nachweis der lückenhaften gesetzlichen Regelung als Voraussetzung für die Lückenschließung durch gesetzesimmanente Rechtsfortbildung	99
31	Lückenschließung aufgrund gesetzesimmanenter Rechtsfortbildung durch Analogie	107
310	Vorüberlegungen zur analogen Übertragung der Begriffe	109
3100	Die Zulässigkeit des Analogieschlusses	109
3101	Grundgedanke und Zweck der Einkommensteuerregelung	112
3102	Die Übertragbarkeit der Grundgedanken auf den für Kapitalgesellschaften bestimmenden Realitätsausschnitt	116

	Seite
311 Aus der Übertragung der Begriffe zu ziehende Folgerungen bezüglich des Rechtssatzes	117
3110 Die auf den Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften abge- stellte Tatbestandsbeschreibung zur Erfassung der vermögens- ändernden Vorgänge	118
3111 Bestimmung des beim Anteils- eigner -durch vermögens- ändernde Vorgänge- realisierten Tatbestandes	127
32 Die Rechtsfolgen bei den verwirklichten Tatbeständen	131
320 Rechtsfolgen bei der Kapitalgesell- schaft	131
321 Rechtsfolgen beim Anteilseigner	139
4 Schlußbemerkung	139
Literaturverzeichnis	144
Lebenslauf	152

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
a. E.	am Ende
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BB	Der Betriebsberater
Bd.	Band
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht
Erl.	Erlaß
EStG=EinkStG	Einkommensteuergesetz
f. ff.	folgende (Seite(n))
FN	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
glA.	gleicher Ansicht
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
iVm	in Verbindung mit
JbFSt.	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Jg.	Jahrgang
KapG	Kapitalgesellschaft
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG=KörpStG	Körperschaftsteuergesetz
kstpfl.	körperschaftsteuerpflichtig
Lkw	Lastkraftwagen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NB	Neue Betriebswirtschaft (Beilage zum BB)
Nr.(n)	Nummer(n)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe

RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBL.	Reichsgesetzblatt
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl.	Reichssteuerblatt
S.	Seite, Satz
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StbJb.	Steuerberater-Jahrbuch
StBp	Steuerliche Betriebsprüfung
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
U.=Urt.	Urteil
v.	vom
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
Verf.	Verfasser
WG	Wirtschaftsgut
Wpg.	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer



Digitized by the Internet Archive
in 2026

0 Einführung

00 Grundsätzliches zum Thema

Der gewerbetreibende Kaufmann als im Inland wohnende natürliche Person ist nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Der Einkommensteuer unterliegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 Nr. 2 iVm §§ 15 bis 17 EStG. Diese Einkünfte werden vom Gesetz in § 2 Abs. 2 Nr. 1 als Gewinn bezeichnet. Und wie der Gewinn für gewerbetreibende Kaufleute zu ermitteln ist, bestimmt über § 5 Abs. 1 und 4 EStG der § 4 Abs. 1 des gleichen Gesetzes. Davon interessiert hier besonders die einkommensteuerliche Regelung des Einlage- und Entnahme-Begriffes.

Die gesetzliche Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG lautet:

"Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluß des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahrs entnommen hat. Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat."

Danach ist es der Gewerbetreibende als natürliche Person, der durch tatsächliche Veränderung des Betriebsvermögens den gesetzlichen Tatbestand der Einlage oder Entnahme realisieren kann. Das Einkommensteuerrecht geht dabei von der Voraussetzung aus, daß die natürliche Person über einen Privatvermögensbereich verfügt. Dieser ist für die persönliche Lebensführung notwendig. Hinzu kommt ein Betriebsvermögensbereich als Grundlage für die gewerbliche Tätigkeit. Dieser wiederum erfaßt das vom Steuerpflichtigen im Wirtschaftsverkehr eingesetzte Ver-

mögen. Bei der gegenseitigen Abgrenzung wird sowohl von einem notwendigen Privat- als auch von einem notwendigen Betriebsvermögen ausgegangen. Beide gelten als die den jeweiligen Zweck ermöglichende Ausgangsbasis.

Die Verbindung zwischen beiden Bereichen stellt das potentielle gewillkürte Vermögen dar; bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter also, die sowohl betrieblichen, als auch privaten Zwecken zu dienen geeignet sind. Welchem Vermögensbereich sie zugeordnet werden, muß der Steuerpflichtige entscheiden und deutlich machen.

Unter den einkommensteuerlichen Begriff der Einlage und Entnahme fallen alle betriebsvermögensändernden Vorgänge, die vom Steuerpflichtigen nicht in Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit bewirkt werden. Damit sind die Zufuhr von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in das Betriebsvermögen (begrifflich: Einlage), wie die Überführung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen in das Privatvermögen (begrifflich: Entnahme) gemeint.

Die vermögensändernden Vorgänge spielen sich bei dem bereits bestehenden Gewerbebetrieb hauptsächlich im Rahmen des potentiell gewillkürten Vermögens ab. Einzelwirtschaftsgüter des Privatvermögens, die auch geeignet sind dem Betrieb zu dienen, werden vom Steuerpflichtigen dem Betriebsvermögen zugeordnet oder umgekehrt. Eine Zuordnung von einzelnen Wirtschaftsgütern des notwendigen Privatvermögens zum Betriebsvermögen ist jedoch nicht zulässig. Notwendiges Betriebsvermögen kann aber sehr wohl Gegenstand vermögensändernder Vorgänge sein, etwa bei Betriebsverkleinerungen oder gar bei der Auflösung. Bei der Betriebseröffnung und -erweiterung wird notwendiges Betriebsvermögen erst geschaffen oder aufgestockt.

Bei dem Gewerbetreibenden als natürlicher Person wird der Einlage- und Entnahme-Tatbestand am häufigsten durch Veränderungen im gewillkürten Vermögen verwirklicht werden. Dies mag der einfachste und grundsätzlichste Fall sein, durch den die Einkommensteuervorschrift erfüllt wird.

Allerdings treten unter den Einlage- und Entnahme-Begriff fallende Vorgänge auch auf, ohne daß das Privatvermögen berührt wird. Dies trifft dann zu, wenn Vermögensgegenstände von dem Bereich einer der in § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 EStG unterschiedenen Einkunftsarten in den einer anderen überführt werden, oder eine Vermögenshingabe oder ein Vermögensempfang zwischen der ausländischen Betriebsstätte und dem inländischen Betrieb stattfindet, die Besteuerungskompetenz für die ausländische Betriebsstätte jedoch durch ein Doppelbesteuerungsabkommen dem ausländischen Staat zugewiesen wurde.

Die Bedeutung des Einlage- und Entnahme-Begriffs im Rahmen der Gewinnermittlungsvorschrift zeigt sich sehr rasch, wenn man die dort gegebene Anweisung unbeachtet läßt. D. h. der Wert betriebsvermögen-erhöhender Vorgänge wird nicht hinzu-/abgerechnet. Da der Gewinn durch den Vergleich der Betriebsvermögen vom Ende zweier aufeinanderfolgender Wirtschaftsjahre definitionsgemäß zu ermitteln ist, zugeführte Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen des laufenden Wirtschaftsjahrs aber erhöhen, und es durch Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen vermindert wird, könnte die zu ermittelnde Gewinngröße durch solche Vorgänge vom Steuerpflichtigen unmittelbar beeinflußt werden. Und da der Gewinn zur Steuerbemessungsgrundlage wird, wäre damit der unmittelbare Einfluß auf die Steuerzahlungen durch den Steuerpflichtigen selbst möglich. Die Korrekturvorschrift in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG soll dies verhindern.

01 Das im Mittelpunkt der Arbeit stehende Problem
Das Einkommensteuerrecht sieht den Einlage- und den
Entnahme-Tatbestand dann als verwirklicht an, wenn
der Steuerpflichtige selbst zwischen seinem Be-
triebs- und seinem Privatvermögen die bisherige
Zuordnung von Wirtschaftsgütern geändert hat. Die
Folge davon ist, daß diese Änderungen bei der Ge-
winnermittlung neutralisiert werden müssen.

Für Kapitalgesellschaften gilt nach § 6 Abs. 1
Satz 1 KStG über § 5 Abs. 1 und 4 EStG der gleiche
Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG wie für die
natürliche Person, die ihren Gewinn nach § 5 EStG
ermittelt. Wenn aber für Kapitalgesellschaften der
gleiche Gewinnbegriff maßgebend ist, dann muß auch
die Regelung von Einlagen und Entnahmen, als dessen
wesentlicher Bestandteil, Anwendung finden. Doch
taucht hier die Schwierigkeit auf: kann, wie es die
Begriffsbestimmung in § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG
verlangt, die Kapitalgesellschaft -als die in Frage
stehende Steuerpflichtige- bei sich den vermögens-
ändernden Sachverhalt herbeiführen - und sind die
verschiedenen Vermögensbereiche, die dafür voraus-
gesetzt werden müssen, vorhanden?

Dem Wortlaut der Vorschrift nach scheint der Tatbe-
stand der Einlage und Entnahme bei Kapitalgesell-
schaften durch die hier auftretenden Sachverhalte
nicht verwirklicht werden zu können, die Tatbestands-
beschreibung scheint ins Leere zu gehen. Die Folge
davon wäre, daß die Vorgänge der Kapitalausstattung
und -erhöhung bereits als steuerlicher Gewinn der
Kapitalgesellschaft behandelt werden und eine
Kapitalrückzahlung und die Gewinnausschüttung als
steuerlicher Verlust auftreten müßte. Die mit dem
Einlage- und Entnahme-Begriff zu erzielende Wirkung -
die durch den Steuerpflichtigen hervorgerufenen ver-
mögensändernden Vorgänge bei der Gewinnermittlung
auszuschalten - könnte hier gar nicht wirksam werden.

Die Frage der Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs in der Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften wirkt somit zurück auf den anzuwendenden Gewinnbegriff, denn ohne Berücksichtigung des Einlage- und Entnahme-Begriffs käme hier eine veränderte, aber nicht die im Einkommensteuergesetz normierte Gewinnvorschrift -und somit im Gegensatz zu § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG, der ja die Einkommensermittlungsvorschrift des EStG als maßgebend bestimmt- zur Anwendung.

02 Das Ziel der Arbeit und ihre inhaltliche Abgrenzung

Das in der Arbeit angestrebte Ziel ist eine Antwort auf die Frage nach der Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs im Rahmen der Gewinnermittlungsvorschrift bei Kapitalgesellschaften auf hier auftretende vermögensändernde Sachverhalte. Die Antwort soll dabei auf die methodisch geleitete Rechtsanwendung gestützt werden. Da die juristische Methodenlehre Regeln beschreibt, mit deren Hilfe die Rechtsanwendung rational begründet werden kann, so kann dies auch für das hier zu behandelnde Problem seine Früchte tragen. Dabei soll zuerst dargestellt werden, wie die Literatur das "Anwendbarkeitsproblem" sieht. Die Behandlung des Problems durch die Rechtsprechung und Literatur wird anschließend an Maßstäben gemessen, die von der juristischen Methodenlehre gesetzt worden sind. Schließlich wird eine Lösung des Problems aufgezeigt, die von der Methodenlehre und Fundamentalprinzipien des Steuerrechts getragen wird.

Die Konzentration auf das Anwendbarkeitsproblem legt es nahe, all jene damit zusammenhängenden aber nicht im Problemkern liegenden Themenkreise auszuschließen, da sie zur Lösung des Problems wenig oder nichts beitragen können, es aber komplizieren. In der Arbeit geht es daher um das Einzelwirtschaftsgut als Gegenstand

vermögensändernder Vorgänge, nicht um die Übertragung von Vermögensgesamtheiten. Der Themenkreis der Umwandlungen wird nicht in die Betrachtung einbezogen. Unbeachtet bleiben prinzipiell auch die Vorgänge der Gründung und Liquidation.

Die Untersuchung stellt die Kapitalgesellschaft: Aktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung als körperschaftsteuerpflichtige Subjekte in den Vordergrund. Die anderen körperschaftsteuerpflichtigen Personen des § 1 Abs. 1 KStG werden nicht berücksichtigt. Ebenso werden auch keine Sachverhalte mit Auslandsberührung betrachtet. Auf Fragen anderer Steuerarten, wie etwa Gesellschafts-, Grunderwerbs-, Umsatzsteuer u. a., die mit den vermögensändernden Vorgängen zusammenhängen, wird nicht eingegangen.

Der Anteilseigner wird dagegen teilweise mit in die Betrachtung eingeschlossen, besonders die steuerrechtliche Beurteilung der vermögensändernden Sachverhalte auf seiner Seite. Vereinfachend wird davon ausgegangen, daß er als natürliche und gewerbetreibende Person seinen Gewinn nach §§ 5 iVm 4 Abs. 1 EStG ermittelt. Fragen, die daraus resultieren, daß der Anteilseigner die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in seinem Privatvermögen hält, die bei wesentlicher Beteiligung im Sinne von § 17 EStG, bei unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung im Falle des Konzerns oder auch bei Vorgängen zwischen Schwestergesellschaften auftreten, bleiben zur Vereinfachung unbeachtet.

In der Arbeit werden die Begriffe "Anteilseigner" und "Gesellschafter" aber auch "Kapitalgesellschaft" und "Gesellschaft" sowie "Satzung" und "Gesellschaftsvertrag" gleichlautend gebraucht.

Für die Untersuchung wurde bis Mitte Januar 1976 erschienene Literatur benutzt.

1 Überblick über die herrschende Ansicht zur Anwendbarkeit des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Begriffs

Zahlreiche Äußerungen in der Literatur berühren das hier interessierende Problem. Allerdings sind nur wenige Beiträge diesem Thema speziell gewidmet; die weitaus größere Zahl schneidet im Rahmen anderer Themenstellung diesen Problemkreis nur an.

Das in der Literatur zu findende Meinungsbild zeigt deutlich, daß den meisten Autoren die Frage der Berücksichtigung des Einlage- und Entnahme-Begriffs in der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften nicht so fundamental erscheint. Weit mehr Raum wird jener Frage nach dem Folgeproblem gewidmet, dem des auf eingelegte oder entnommene Wirtschaftsgüter anzuwendenden Bewertungsmaßstabes.

Tatsächlich kann die Bewertungsfrage aber erst relevant werden, wenn die Anwendbarkeit des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Begriffes positiv beantwortet werden konnte. Würde sie verneint werden müssen, könnte es auch keine Frage nach der zutreffenden Einlage- und Entnahme-Bewertung geben. Die Annahme der Anwendbarkeit wird deshalb sehr häufig gesetzt, um der Frage der Bewertung von Einlagen und Entnahmen nachgehen zu können.

Da jedoch in den nachfolgenden Ausführungen das Anwendbarkeitsproblem im Vordergrund steht und der hinter der Einlage- und Entnahme-Regelung und auch der Bewertungsfrage stehende Gedanke ein einheitlicher ist -nur in der sprachlichen Darstellung erscheint er in verschiedene abgrenzbare Teile zerlegbar- sei erst im 3. Teil -bei der Darstellung der Grundgedanken der Einkommensteuerregelung und den Folgerungen für den Rechtssatz- auf das Bewertungsproblem eingegangen.

Unter dem zentralen Begriff der Anwendbarkeit soll dabei stets die Zuordnung des in Worten beschriebenen Sachverhalts zu dem mit dem Gesetzestext bezeichneten Tatbestand verstanden werden.

Die folgende Darstellung des Meinungsspektrums soll zeigen, wie die Rechtsprechung und Literatur die Gesetzesvorschrift auf die zwischen Anteilseigner und Kapitalgesellschaft auftretenden vermögensändernden Vorgänge anwendet und aus welchen Bestimmungen sie ein solches Vorgehen herleitet. Als Ordnungsgesichtspunkt für die Darstellung wurde an den jeweils eingenommenen Standpunkt der Befürwortung oder Ablehnung der Anwendbarkeit angeknüpft, also der entscheidenden Frage dieser Themenstellung, die einer Lösung zugeführt werden soll.

10 Darstellung der für die Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs eintretenden Ansicht

Bei Betrachtung der von Literatur und Rechtsprechung vorgetragenen Gedanken zeigen sich deutlich zu unterscheidende Standpunkte, die bezüglich der Anwendung der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG auf die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalte eingenommen werden. Diese Standpunkte sollen einzeln durch charakteristische Belegstellen aus der Literatur aufgezeigt werden. Dabei soll die Methode der Rechtsanwendung sichtbar werden, der man sich bedient, wie auch aus welcher Vorschrift die einzelnen Standpunkte hergeleitet werden.

Einerseits werden keinerlei Schwierigkeiten bei der Gesetzesanwendung gesehen, die Ausführungen dazu lassen jedenfalls den Schluß darauf nicht zu. Als Darstellung werden einige Literaturstellen zitiert, die dies zeigen sollen. Hiernach soll die Anwendung unproblematisch sein, weshalb sich anbietet das damit implizierte methodische Vorgehen -die gesetzliche Vorschrift ohne jede Interpretation gleich auf den Sachverhalt

anzuwenden- als unmittelbare Gesetzesanwendung zu benennen.

Andere Äußerungen sprechen von gewissen Schwierigkeiten bei der Zuordnung des in Worte gefaßten Sachverhalts zu dem vom Gesetzestext beschriebenen Tatbestand. Diese Schwierigkeiten lassen sich nach Ansicht dieser Gruppe aber leicht beheben, so daß -eventuell mit einigen Hilfserwägungen- die Vorschrift angewandt werden kann, wie dies in einem weiteren Punkt gezeigt werden wird. Diese Art der Gesetzesanwendung, von der diese Ansicht Gebrauch macht, sei als mittelbare oder entsprechende bezeichnet.

Die zuvor angedeuteten Schwierigkeiten bei der Gesetzesanwendung auf den Sachverhalt erscheinen einigen Autoren jedoch nur überwindbar, wenn die Vorschrift analog auf die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalte angewandt wird. In einem weiteren Punkt soll auch diese Ansicht durch Belege aus der Literatur dargestellt werden.

Schließlich stuft eine weitere Gruppe die auftretenden Schwierigkeiten als so gravierend ein, daß sie daraus den Schluß zieht, die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG auf die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalte überhaupt abzulehnen. In der Darstellung sei diese Ansicht jedoch in einem eigenständigen - der befürwortenden Ansicht zur Anwendbarkeit gleichgewichtig gegenüberstehenden - Punkt aufgezeigt.

100 Die unmittelbare Gesetzesanwendung

Der Rechtsprechung sind vielfach Hinweise auf die Anwendbarkeit des Einlage-Begriffes zu entnehmen, sie sind jedoch stets knapp gehalten.

"Die Rechtsprechung des RFH und des BFH über die

Steuerfreiheit verdeckter Einlagen beruht auf dem Rechtsgedanken des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, daß beim Vermögensvergleich Einlagen abzuziehen sind."¹⁾

Unter verdeckten Einlagen wird dabei verstanden, daß ein Anteilseigner seiner Kapitalgesellschaft Vermögensvorteile gewährt, ohne dafür Anteilsrechte zu erhalten. Genauer beschrieben wird dies durch folgende Worte: "Voraussetzung einer verdeckten, bei der Kapitalgesellschaft den Gewinn nicht erhöhenden Einlage ist, daß ein Gesellschafter seiner Gesellschaft Vorteile zuwendet, die ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft nicht einräumen würde.... Dabei ist - ähnlich wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung - ein objektiver Maßstab anzulegen und zu prüfen, ob auch ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns (vgl. § 347 HGB) den Vorteil der Gesellschaft gewährt hätte."²⁾

Die umfassendere -nicht auf verdeckte Einlagen beschränkte- Bedeutung wird in folgendem Zitat deutlich, in dem ebenfalls die zugrundeliegende Gesetzesvorschrift genannt wird: "Die Einlage konnte als solche nicht zur Erhöhung des laufenden Gewinns der Steuerpflichtigen führen, da sie auf einem gesellschaftsrechtlichen Vorgang beruhte (§ 4 Abs. 1 EStG, § 15 Nr. 1 der Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes;)"³⁾

1) BFH, Urt. vom 3. Februar 1971 - I R 51/66 - BStBl. 1971 II, S. 410 f.;

2) BFH, Urt. vom 19. Februar 1970 - I R 24/67 - BStBl. 1970 II, S. 443; siehe auch den Leitsatz auf S. 442 sowie das BFH-Urt. vom 29. Mai 1968 - I 187/65 - BStBl. 1968 II, S. 722 Leitsatz und S. 723;

3) BFH, Urt. vom 30. April 1968 - I 161/65 - BStBl. 1968 II, S. 720 (S. 722); zu dem im Zitat angeführten § 15 KStDV-1965 muß gesagt werden, daß er in die KStDV-1968 in der Fassung vom 26. März 1969, BGBl. I S. 270 nicht mehr aufgenommen wurde, da deren konstitutive Natur und ausreichende gesetzliche Ermächtigung als unbefriedigend angesehen wurde; vgl. BB 1969, S. 82 und DB 1969, S. 193;

Etwas aufschlußreicher sind einige frühere Ausführungen des BFH: "Es entspricht ständiger Rechtsprechung, daß buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften nur Betriebsvermögen besitzen und daß ihre sämtlichen Einkünfte, gleichviel in welcher Form und Art sie ihnen zufließen, Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind..... Vermögensmehrungen von Kapitalgesellschaften sind demnach grundsätzlich steuerpflichtig, falls sie nicht von der Besteuerung ausgenommen sind. Das aber ist bei Einlagen¹⁾ der Fall und dem, was den Einlagen gleichzustellen ist..... Die Ausnahme beruht auf dem auch für die Körperschaftsteuer anwendbaren § 4 Abs. 1 EStG (§ 15 Ziff. 1 KStDV 1950). Zu den Einlagen gehören alle Leistungen, die auf gesellschaftsrechtlichen Vorgängen beruhen und die von Gesellschaftern der Gesellschaft ohne jede Gegenleistung zugeführt werden....."2)

Diese Rechtsansicht des BFH hat Tradition, bereits der RFH schaffte dafür die Grundlagen: "Der Senat hat im U. v. 28. Juli 1936 ausgesprochen, daß Vorteile, die ein Gesellschafter seiner Gesellschaft zuwendet und die ein Nichtgesellschafter der Gesellschaft nicht einräumen würde, den gesellschaftlichen Einlagen gleichzuachten sind. Entscheidend ist allein, daß der Gesellschafter das Eigenkapital seiner Gesellschaft vermehrt und für diese Zuwendung nur gesellschaftsrechtliche Vorteile erlangt. Gesellschaftliche Einlagen sind Kapitaleinzahlungen, die das Einkommen der empfangenden Gesellschaft nicht erhöhen. Einlagen sind begrifflich kein Einkommen und kein Gewinn. Denn die Einlage ist nicht nur nicht steuerpflichtig, sondern sie berührt als rein gesellschaftlicher Akt das Einkommen der Gesellschaft überhaupt nicht."3)

1) statt unterstrichen im Original gesperrt geschrieben;

2) BFH, Urt. vom 28. Februar 1956 - I 92/54 U - BStBl. 1956 III, S. 154 (155);

3) RFH, Urt. vom 22. Juni 1943 - I 204/42 - RStBl. 1943, S. 587;

Der Leitsatz des Urteils, auf den sich das letzte Zitat eingangs bezieht, bestimmt folgendes: "Vorteile, die ein Gesellschafter der Gesellschaft zuwendet und die ein an der Gesellschaft nicht Beteiligter der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte, sind den gesellschaftlichen Einlagen gleichzuachten. Dasselbe gilt für Zuwendungen von Personen, die den Gesellschaftern oder einem der Gesellschafter nahestehen....."1)

In der Begründung wird dazu ausgeführt: "Von der grundsätzlichen Steuerpflicht aller Vermögensmehrungen bei Erwerbsgesellschaften gibt es eine wichtige Ausnahme. Sie betrifft die Vermögensmehrungen, die auf gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen beruhen..... Leistungen der Gesellschafter, die im Gesellschaftsverhältnis ihre Grundlage haben, können das Endergebnis der Gesellschaft nicht beeinflussen und daher einen steuerpflichtigen Gewinn nicht begründen. Den Leistungen der Gesellschafter müssen gleichgeachtet werden Leistungen von Personen, die den Gesellschaftern oder einem der Gesellschafter nahestehen. Wie Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen zugewendet hat, die sie aber fremden, an ihr nicht beteiligten Dritten nicht eingeräumt hätte, als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen sind, die den steuerpflichtigen Gewinn nicht mindern dürfen, so sind Vorteile, die Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen der Gesellschaft nicht gewährt hätten, den gesellschaftlichen Einlagen gleichzustellen, die den steuerpflichtigen Gewinn nicht erhöhen dürfen....."2)

Diese Äußerungen beinhalten wesentlich Festsetzungen und Behauptungen, nicht aber die Auslegung des Gesetzes und die Subsumtion des beschriebenen Sachver-

1) RWH, Urt. vom 28. Juli 1936 - I A 83/36 -
RStBl. 1936, S. 951;

2) wie FN 1), S. 952;

halts unter den in Worte gefaßten gesetzlichen Tatbestand. Einwandfrei geht die Rechtsprechung von der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auf die bei Kapitalgesellschaften auftretenden vermögens-ändernden Sachverhalte aus. Das gilt für die das Vermögen der Kapitalgesellschaft erhöhenden Vorgänge. Aus den zitierten und für das Anwendbarkeitsproblem entscheidenden Stellen der explizite geäußerten Rechtsprechungsansicht kann nicht entnommen werden, daß der auszulegende Gesetzeswortlaut die relevanten Sachverhalte nicht erfassen würde - sondern von einer unmittelbaren Gesetzesanwendung ausgegangen wird.

Allerdings zeigen die angeführten Textstellen nicht, wie das Gesetz und die einzelnen Merkmale des Einlage-Begriffs ausgelegt werden, wie der Bedeutungsinhalt, den die Rechtsprechung diesem Begriff zulegt, mit der Legaldefinition in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in Einklang gebracht werden kann. Dies scheint so einfach und unproblematisch, daß erläuternde Worte dazu nicht gegeben zu werden brauchen. In Form von nicht weiter ausgeführten und begründeten Feststellungen wird davon gesprochen, daß Einlagen gesellschafts-rechtliche Vorgänge sind, daß Einlagen alle Leistungen gesellschaftsrechtlicher Art umfassen, auch wenn keine Gegenleistung erfolgt, daß Einlagen Kapitaleinzahlungen sind, und dies ein gesellschaftlicher Akt sei.

Die Leistungen des Gesellschafters sind dabei den Einlagen gleichzuachten. Dies bezieht sich aber nur auf solche Leistungen, die ein unbeteiligter Dritter -unter Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns- der Kapitalgesellschaft nicht gewährt hätte. Das gleiche gilt von Leistungen, die ein dem Gesellschafter Nahestehender der Kapitalgesellschaft gegenüber erbringt. Ferner sind Einlagen -dieser Begriff umfaßt auch die verdeckten Einlagen- steuerfrei, es sind von der Besteuerung ausgenommene Vermögens-mehrungen, sie berühren das Einkommen nicht. Diese

Steuerfreiheit wird sogar einmal mit einem Blick auf die verdeckte Gewinnausschüttung begründet. Auch hat die Kapitalgesellschaft nur Betriebsvermögen.

Diese aus den Äußerungen der Rechtsprechung hervorgehobenen Punkte zeigen, daß sich die Anwendbarkeit des Einlagenbegriffs auf Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften auf nicht weiter ausgeführte Behauptungen und auf verschiedene Rechtsgedanken stützt - die Ansicht jedoch nicht dem Ergebnis einer methodischen Herleitung aus dem Gesetz entspricht. Damit bleibt zweifelhaft, ob sie tatsächlich vom Gesetz gedeckt wird.

Die Auffassung der unmittelbaren Gesetzesanwendung kommt in der Literatur auch zum Ausdruck, für Brezing ist sie sogar eine "Selbstverständlichkeit". "Wenn die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich erfolgt, so ist es unerlässlich, daß die Vermögensmehrungen durch Abzug neutralisiert werden. Diese rechnerische Selbstverständlichkeit ist in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG in Erinnerung gebracht. Ebenso selbstverständlich gilt dies im Bereich der KSt."¹⁾

Die in der Literatur geäußerten Ansichten sind am deutlichsten von Döllerer formuliert worden, bei dem zwar schon ein einschränkender Hinweis bezüglich der unmittelbaren Gesetzesanwendung ausgesprochen wird - Konsequenzen hinsichtlich einer Abweichung von der unmittelbaren Gesetzesanwendung werden daraus aber nicht gezogen. Seine grundlegenden Gedanken gehen trotz Hinweis auf Schwierigkeiten von der unmittelbaren Anwendbarkeit aus, wie sich bei den von ihm angeführten Beispielen der Kapitalerhöhung und -herabsetzung deutlich zeigt. Sie sind ausschließlich an der Ergebnisbetrachtung orientiert.

1) Brezing, Klaus: Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 63. Jg. (1972), S. 129-137, (S. 130), (Ertragsteuerliche Problematik); Hier wie künftig soll gelten: die Abkürzung hinter der genannten Literaturangabe zeigt den Kurztext an, der bei wiederholtem Zitat verwendet wird.

"Gegen die Auffassung des BFH ist eingewandt worden, Einlagen und Entnahmen i. S. des § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG könnten bei Kapitalgesellschaften nicht vorkommen. Daran ist nur richtig, daß die Begriffsbestimmungen in § 4 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG nicht auf die Körperschaftsteuer abgestellt sind und auch nicht auf die Körperschaftsteuer passen, da sie Vermögensbewegungen zwischen verschiedenen Bereichen desselben Vermögensträgers ausdrücken. Das schließt aber nicht aus, die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über Begriff und Ermittlung des Einkommens in einer dem Körperschaftsteuerrecht angepaßten Weise zu übernehmen, soweit die Grundgedanken der Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ihre Anwendung im Körperschaftsteuerrecht erheischen.

Die Notwendigkeit, die Rechtssätze des Einkommensteuergesetzes über Einlagen und Entnahmen - wenn auch nicht uneingeschränkt - in das Körperschaftsteuerrecht zu übernehmen, folgt daraus, daß auch nach dem Körperschaftsteuergesetz der Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Vermögensvergleich zu ermitteln ist (§ 6 Abs. 1 S. 1 KStG, § 4 Abs. 1, § 5 EStG). Nimmt z. B. eine Aktiengesellschaft eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen vor (§§ 182 ff. AktG), so ist ihr Vermögen am Schluß des Geschäftsjahrs, in dem die Kapitalerhöhung wirksam geworden ist, um den in der Bilanz angesetzten Betrag der Einlagen erhöht. Diese Vermögensvermehrung der Gesellschaft ist aber kein Gewinn, weil sie als Einlage abzuziehen ist (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 6 Abs. 1 S. 1 KStG)."¹⁾

1) Döllerer, Georg: Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften. Heidelberg (1975), S. 126 f., (VGA); ferner treten für eine unmittelbare Gesetzesanwendung ein: -Einlagen-: Bise, Wilhelm: Veräußerungen im Steuerrecht. Einkommen- und körperschaftsteuerliche Probleme bei Übereignungen. In: StbJb. 1968/69 Köln (1969), S. 353-394 (S. 390), (Veräußerungen); Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: Körperschaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. Kommentar von Walter Blümich, Otto Klein, Werner Steinbring, Heinrich

"nimmt die Aktiengesellschaft eine Kapitherabsetzung vor, um Teile des Grundkapitals zurückzuzahlen (§§ 222 ff. AktG), so wird das Vermögen der Gesell-

Stutz, 4. völlig neubearb. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1965, Anhang zu § 6 KStG (§ 2 EStG), Anm. 1 (S. 341), (KStG-Kommentar); Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft. In: BB 26. Jg. (1971), S. 1245-1253 (S. 1247), (Verdeckte Einlagen); Herrmann-Heuer: Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze. Von Carl Herrmann, Gerhard Heuer, Arndt Raupach, Arnold Heining, Otto von Schilling, 17. Aufl. Köln-Marienburg (1950/75), Anm. 43 zu § 6 KStG (Stand: Febr. 1975), (EStG/KStG-Kommentar); Hundertmark, Dedo, Volkmar Herms: Die verdeckte Nutzungsüberlassung im Ertragsteuerrecht. In: BB 31. Jg. (1976), S. 80-82 (S. 80); Krollmann, Heinz: Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962, Erläuterungen zu § 6, S. 163, Tz. 131, 132, (KStG-Kommentar); Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 20. Jg. (1967), S. 1281-1285 (S. 1283), (Prinzipienfragen); Mies, Josef: Verdeckte gesellschaftsrechtliche Zuwendungen (Einlagen) und ihre ertragsteuerliche Behandlung bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern - insbesondere bei Aktiengesellschaften. In: StBp Jg. 1965, S. 231-236 (S. 232), (Gesellschaftsrechtliche Zuwendungen); Pezzer, Heinz-Jürgen: Zur Körperschaftsteuerrechtlichen Problematik der verdeckten Einlage im Konzern. In: StuW 52. (5.) Jg. (1975), S. 222-232 (S. 223), (Verdeckte Einlagen); Röhrkasten, Burkhard: Die Gewinnauswirkung der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften. In: BB 29. Jg. (1974), S. 825-832 (S. 826 f.), (Gewinnauswirkungen); Schmidt-Troschke, G.: Ersparte Aufwendungen als einziger Vermögensvorteil der Zuwendung eines Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: GmbHR 63. Jg. (1972), S. 65-68 (S. 66); Wehr: Einkommenser-mittlung bei verdeckten Einlagen. In: NB 13. Jg. (1960), S. 50-51;
-Entnahmen-: Bise, Wilhelm: Veräußerungen, S. 367, 374, 376, 379; Döllerer, Georg: VGA, S. 126-128; derselbe: Verdeckte Einlagen, S. 1247; Evers, Robert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. August 1925, und zur Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und des Steuermilderungsgesetzes. Nebst den Ausführungsbestimmungen und Erlassen des Reichsfinanzministers. Zweite, gänzlich neubearb. Aufl. Berlin 1927, KorpStG § 13 (EinkStG § 12 Anm. 20, 21) S. 529, (KStG-Kommentar); Keuk, Brigitte: Zur Entnahme im geltenden und künftigen Recht. In: DB 26. Jg. (1973), S. 890-896 (s. 891, 893); Meyer-Arndt, Lüder: Prinzipienfragen, S. 1283; Mies, Josef: Gesellschaftsrechtliche Zuwendungen, S. 235; Pezzer, Heinz-Jürgen: Verdeckte Einlagen, S. 223 ("der Entnahmetatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG (ist) durch die Sonderregelung der §§ 6 Abs. 1 Satz 2 KStG, 19 KStDV modifiziert.....");

schaft um den Betrag der Rückzahlung vermindert. Diese Vermögensminderung ist aber kein Verlust, da sie beim Vermögensvergleich als Entnahme hinzuzurechnen ist (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG, § 6 Abs. 1 S. 1 KStG)."¹⁾

Eine Interpretation des Einlage- und Entnahme-Begriffs, die erkennen läßt, daß er die Sachverhalte der Kapitalerhöhung und -herabsetzung auch erfaßt, scheint ihm nicht notwendig zu sein - hier sieht er keine Schwierigkeiten. Er ist überzeugt, daß sich diese Kapitalveränderungen nicht auf den Gewinn auswirken dürfen, deshalb muß der Einlage- und Entnahme-Begriff anwendbar sein - und wenn das nicht so ohne weiteres gehen sollte, dann eben in angepaßter Weise. Für Döllerer ist die Ergebnisbeurteilung entscheidendes Kriterium für die Anwendbarkeit, der Hinweis auf die "angepaßte Weise" der Anwendung hat eher den Sinn, die auftretenden Schwierigkeiten als Nebensächlich abzutun.

Auch seine weiteren Äußerungen präzisieren nicht, was er unter angepaßter Rechtsanwendung verstehen will. So führt er aus: "Die Einlage hat ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis, der Gewinn hat seine Ursache in der gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft. So gesehen, sind auch die verdeckten Einlagen steuerrechtlich als Einlagen zu behandeln; denn ihr wesentliches Merkmal ist, daß sie ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben."²⁾

1) Döllerer, Georg: VGA, S. 128;

2) ebenda, S. 129; eine Ursächlichkeit zwischen Gesellschaftsverhältnis und Anwendbarkeit des Einlage- bzw. Entnahme-Begriffs sehen auch: z. B. BFH, Urt. vom 19. Februar 1970 - I R 24/67 - BStBl. 1970 II, S. 442 (S. 443); BFH, Urt. vom 29. Mai 1968 - I 187/65 - BStBl. 1968 II, S. 722 (S. 723); RFH, Urt. vom 28. Juli 1936 - I A 83/36 - RStBl. 1936, S. 951 (Punkt 2 des Leitsatzes); Barske, K.: Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften - Gewinnauswirkungen. In NWB 1975 Fach 4 S. 823-830 (S. 827) (Sacheinlagen); Brezing, Klaus: Ertragsteuerliche Problematik, S. 129; derselbe: Verrechnungsentgelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften

Döllerer sieht hier einen Zusammenhang zwischen dem Einlagebegriff und dem Gesellschaftsverhältnis, den er jedoch nicht näher erläutert. Somit ist nicht erkennbar, worauf sich die angepaßte Anwendung beziehen soll. Waheliegend ist, daß mit diesem Hinweis nur die Einwendungen gegen eine Anwendbarkeit beseitigt werden sollen, denn das erstrebte Resultat -Gewinnauswirkungen darf es nicht geben- "erheischt seine Anwendung im Körperschaftsteuerrecht".

Für verdeckte Entnahmen stellt Döllerer fest: "Auf verdeckte Entnahmen,¹⁾ d. h. auf Kapitalrückzahlungen ohne förmliche Kapitalherabsetzung, sind die Vorschriften über Entnahmen nicht anzuwenden. Sie werden verdrängt durch § 6 Abs. 1 S. 2 KStG über verdeckte Gewinnausschüttungen."²⁾

Auch hier scheint eine Erläuterung des Begriffsinhaltes von Entnahmen und Einlagen nicht notwendig, die Subsumtion des Sachverhaltes unter die Gesetzesvorschrift wirft keine erwähnenswerten Probleme auf. Kapitalmehrende oder -mindernde Vorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage sind durch § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG bei der Gewinnermittlung auszuschalten, sie sind kein Gewinn und kein Verlust; die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses scheint hinreichender Grund für die "angepaßte" Begriffsanwendung, was immer man darunter auch verstehen will. So fehlt auch jeder

und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht. Köln (1975), S. 19, (Verrechnungsentgelte); Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: KStG-Kommentar, Anhang zu § 6 KStG (§ 2 EStG) Anm. 1 (S. 341); Döllerer, Georg: Verdeckte Einlagen, S. 1245, 1248; Mies, Josef: Gesellschaftsrechtliche Zuwendungen, S. 231; Quack, G. Engelbert: Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft. In: BB 26. Jg. (1971), S. 862-866 (S. 862), (Gesellschaftereinlagen); Wallis, Hugo v.: Zum Einkommensbegriff bei Kapitalgesellschaften. In: FR 23. (50.) Jg. (1968), S. 460-463 (S. 461), (Einkommensbegriff). Häufig wird nicht explizit von "Gesellschaftsverhältnis" gesprochen, sondern von Gesellschafter und Gesellschaft oder von gesellschaftsrechtlich begründeter Einlage.

1) statt unterstrichen, im Original kursiv;

2) Döllerer, Georg: VGA, S. 128;

Hinweis, welche Beziehung zwischen dem Merkmal des Gesellschaftsverhältnisses und jenem der gesetzlichen Tatbestandsbeschreibung bestehen soll.

Die letzten Zitate zeigen jedoch deutlich, daß für die verdeckt auftretenden vermögensändernden Sachverhalte die Zuordnung zur Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG Schwierigkeiten bereiten könnte. Vielfach kommt dies im Schrifttum darin zum Ausdruck, daß sich Autoren genötigt fühlen, von einer sinngemäßen oder entsprechenden Gesetzesanwendung zu reden.

101 Die mittelbare oder entsprechende Gesetzesanwendung

So führt Barske aus: "Daß bei einer Kapitalgesellschaft nicht zwischen Betriebsvermögen und Privatvermögen einer Kapitalgesellschaft unterschieden werden kann und daß die Sacheinlage ggf. dazu führt, daß das eingebrachte WG in das Eigentum der Kapitalgesellschaft übergeht, steht aber der entsprechenden Anwendung des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei der Ermittlung des Gewinns der Kapitalgesellschaft nach § 6 KStG nicht entgegen; denn der für jene Regelung maßgebende Gedanke, daß die Zuführung von WG durch den Betriebsinhaber selbst dessen Gewinn nicht erhöhen darf, trifft auch auf die gesellschaftsrechtlich begründete Einbringung von WG durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu."¹⁾

1) Barske, K.: Sacheinlagen, S. 827; Für eine sinn-
gemäße oder entsprechende Anwendbarkeit treten
ferner ein: -Einlagen-: Mathiak, Walter: Gewinn-
realisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesell-
schaftern an Kapitalgesellschaften. In: DStR 8.
Jg. (1970), S. 359-366 (S. 365), (Gewinnrealisierung);
Quack, G. Engelbert: Verdeckte Gewinnausschüttungen
und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen
Schwestergesellschaften. In: DStR 10. Jg. (1972),
S. 10-16 (S. 16), (Schwestergesellschaften);
Salditt, Franz: Das fingierte Entgelt - creation
of income? In: StuW 48. (1.) Jg. (1971), S. 107-
122 (S. 114 - wo er die Anwendbarkeit von der der

Im Ergebnis wird diese Auffassung auch von Quack vertreten, doch deutet er an, was er unter der sinngemäßen Anwendung verstehen will: "Der Ansatz der Einlage folgt aus der sinngemäßen Anwendung der Einlage-regeln des Einkommensteuerrechts auf Gesellschafter-einlagen."¹⁾ "Im übrigen trifft aber auch der Ein-lagetatbestand des § 4 EStG auf die Gesellschaft unmittelbar nicht zu, da sie selbst kein Wirtschafts-gut aus ihrem Privatvermögen in ihr Betriebsvermögen einlegt, vielmehr einen Einlagegegenstand vom Ge-sellschafter kraft des Beteiligungsverhältnisses empfangen hat, der ihr steuerlich als eigene Einlage zugerechnet wird. Aus der Sicht der Gesellschaft mag man den Fall der Einlage mit der Einlage einer nahe-stehenden Person vergleichen."²⁾

Entnahmevorschrift abhängig macht), (Fingiertes Ent-gelt); Thiel, Rudolf: Handelsrechtliche und steuer-rechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft - unter Berücksichtigung der Gewinnverklischung beim einlegenden Gesell-schafter. In: DB 13. Jg. (1960), S. 300-303 und S. 334-336 (S. 334), (Sacheinlagenbewertung); Wallis, Hugo v.: Einkommensbegriff, S. 461; -Entnahmen-: Kennerknecht, Albert: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 von Albert Kennerknecht, von der 11. Lieferung ab bearb. von Kurt Zülow, EinkStG § 4 (KörpStG Lfg. 9, Stand: August 1939), S. 307 Tz. 14, S. 308 Tz. 15, (KStG-Kommentar); Quack, G. Engelbert: Schwestergesellschaften, S. 14; Salditt, Franz: Fingiertes Entgelt, S. 114; Bühler-Paulick: Ein-kommensteuer, Körperschaftsteuer nebst Gemein-nützigkeitsverordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen von Ottmar Bühler und Heinz Paulick, Körperschaftsteuerteil fortgeführt von Albert J. Rädler, Arndt Raupach, München, Stand: EStG: 1. Mai 1975, KStG: 1. Juni 1969, § 6 KörpStG Anm. 2, S. 5 (Stand: Juli 1967), (EStG/KStG-Kom-mentar); Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar ver-meiden jede klare Stellungnahme zur Anwendbarkeit der Entnahme-Vorschrift bei Kapitalgesellschaften in Anm. 41 zu § 4 EStG, wo über Einlagen und Ent-nahmen gesprochen wird und ausdrücklich auf die Kommentierung zu Einlagen bei Körperschaftsteuer-subjekten verwiesen wird, aber jeder Hinweis über Entnahmen bei Kapitalgesellschaften fehlt; siehe auch KStG § 6 Anm. 86 b (Stand: Febr. 1975) und § 6 Anm. 84 (Stand: Sept. 1973);

1) Quack, G. Engelbert: Schwestergesellschaften, S. 16;

2) derselbe: Gesellschaftereinlagen, S. 863;

Einen anderen Gesichtspunkt führt Salditt ein: Es "entscheidet sich unsere Frage an der Entnahmevorschrift (§§ 4 Abs. 1 Satz 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), die vermögensinterne Verlagerungen bereits dann zum Realisationsanlaß nimmt, wenn nur der steuerliche Nexus durchbrochen wird, ohne daß das 'bewegte' wirtschaftliche Potential diesem Vermögen verloren ginge. Eine entsprechende Wirkung tritt nach herrschender Ansicht insoweit ein, als der Steuerpflichtige ein Wirtschaftsgut aus einem seiner Betriebe in einen zweiten, ja sogar nur in eine zugehörige andere Betriebsstätte verlegt, wo die dem Wirtschaftsgut anhaftende Chance einem vorgegebenen steuerlichen Zugriff entzogen wäre. Wenn man unseren Fall damit vergleichen wollte, müßte die Gesellschaft - repräsentiert durch das Beteiligungskonto im Vermögen des Steuerpflichtigen - sinngemäß als einer der Betriebe (Betriebsstätte) des Einlegers anzusehen sein. Was zwischen Mitunternehmern der im 'Bilanzbündel' fortgeführte Betrieb darstellt, wäre hier das Anteilsrecht. Es nimmt den verlagerten Wert auf: Der in die Gesellschaft 'unter Preis' verbrachte Wertträger (das Wirtschaftsgut) ist zwar veräußert; sein Wert bleibt aber (auch) zurück. Das kommt der bloßen Umschichtung aus einem weiteren in einen engeren Betrieb des Steuerpflichtigen gleich, nämlich aus dem Betriebsvermögen in die Beteiligung als einem abgesonderten Bestandteil."¹⁾

Kennerknecht weist auf die entsprechende Anwendbarkeit auch des Entnahme-Begriffs hin: "Entnahmen sind nach dem Wortlaut des Gesetzes alle Wirtschaftsgüter, die der Stpfl. dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahrs entnommen hat. In entsprechender Anwendung dieser auf natürliche Personen abgestellten Begriffsbestimmung auf KörperStpfl. sind bei diesen unter Entnahmen alle Wirtschaftsgüter zu verstehen, die die stpfl. Körperschaft an ihre Mit-

1) Salditt, Franz: Fingiertes Entgelt, S. 114;

glieder (Gesellschafter) in dieser ihrer Eigenschaft oder in deren Interesse an dritte Personen abgibt. Man spricht hier gewöhnlich nicht von 'Entnahmen', sondern von Gewinnausschüttungen oder Gewinnverteilungen und von Kapitalrückzahlungen. Auf die Bezeichnung kommt es aber nicht an; auch verdeckte Gewinnausschüttungen fallen unter die Entnahme im Sinn des § 4 Abs. 1 EinkStG....."1)

Während Kennerknecht die entsprechend anzuwendenden Merkmale nicht kennzeichnet, nennt Barske klar, daß die bei der Vermögensänderung bei Kapitalgesellschaften notwendige Eigentumsänderung, wie auch die hier nicht auftretende Unterscheidung von Privat- und Betriebsvermögen, offensichtlich einer unmittelbaren Gesetzesanwendung entgegenstehen. Allerdings wird weder von Barske noch von Kennerknecht gezeigt, worin die entsprechende Anwendbarkeit besteht, welcher Gedankengang erforderlich ist, um die damit erreichbare Zuordnung von Sachverhalt und Gesetzesvorschrift als entsprechend kennzeichnen zu können. Quack dagegen spricht den Punkt an, der zu ernststen Schwierigkeiten führt: die Vermögensänderung wird durch den Gesellschafter ausgelöst, er und die Gesellschaft wirken bei diesem Vorgang zusammen. Die sinngemäße Anwendung sieht Quack aber darin, daß so getan wird, als ob die Gesellschaft bei sich selbst eingelegt hätte; diese Konstruktion gelingt nach seiner Ansicht, wenn man an die Rechtsfigur des nahestehenden Dritten denkt.

Barske sieht -über einen anderen Weg- eine Lösung darin, daß die Sacheinlage, die sich von § 27 AktG herleitet,²⁾ gleichgültig ob sie in offener oder verdeckter Form vorgenommen wird, der Einlage im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gleichzustellen ist.³⁾

1) Kennerknecht, Albert: KStG-Kommentar, EinkStG § 4 (KörpStG Lfg. 9, Stand: Aug. 1939), S. 308 Tz. 15;

2) siehe Barske, K.: Sacheinlagen, S. 828;

3) ebenda, S. 827; Thiel, Rudolf: Sacheinlagenbewertung, S. 334 geht von der Gleichheit der wirtschaftlichen Sachverhalte aus;

Während von Salditt vorgeschlagen wird, die Beteiligung als eine Art 'Unterbetrieb' anzusehen. Doch dies wirft methodische Probleme auf, die Salditt auch sogleich andeutet.¹⁾ Es geht um das "Verhältnis zwischen Steuertatbestand und erweiternder Auslegung oder Analogie."²⁾ Ob das eine oder andere methodische Mittel hier zur Gesetzesauslegung des Entnahmebegriffs, der nach seiner Ansicht das fundamentale Kriterium bildet, heranzuziehen sei, untersucht er nicht. Er setzt an die Stelle der privaten Sphäre das Merkmal der Durchbrechung des "steuerlichen Nexus" in der Annahme, daß entweder die erweiternde Auslegung oder die Analogie dieses Vorgehen deckt.

102 Die analoge Gesetzesanwendung

Der Gedanke einer analogen Anwendung des Einlage- und Entnahme-Begriffs bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften wird auch von Bühler-Paulick, unter Berücksichtigung von § 15 KStDV³⁾ ausgesprochen: "Bei der Körperschaftsteuer ist z. B. in Analogie zu den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes über die Neutralisierung der Entnahmen und Einlagen zu beachten, daß Zahlungsvorgänge, die Ausfluß der gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern sind, bei der Feststellung des Einkommens außer Betracht zu bleiben haben."⁴⁾ Auch Raupach hält die Analogie hier für möglich, wenn auch nicht für notwendig.⁵⁾

Die Formulierung, daß die Anwendbarkeit z. B. in

1) vgl. Salditt, Franz: Fingiertes Entgelt, S. 114;

2) ebenda, S. 114;

3) siehe dazu die Erläuterung in FN 3 auf S. 10;

4) Bühler-Paulick: EStG/KStG-Kommentar, § 6 KStG, Anm. 3 (S. 5) (Stand: Juli 1967);

5) vgl. Raupach, Arndt: Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht. In: JbFSt 1973/74, Herne (1973), S. 112-129 (S. 125), (Grundprobleme);

Analogie erfolgen könnte, legt nahe: eine andere methodische Möglichkeit könnte vielleicht den gleichen Zweck erfüllen. Wie Salditt, so bleiben auch Bühler-Paulick und Raupach äußerst vorsichtig, sie fordern nicht die analoge Anwendung - diese Art der Anwendung scheint ihnen im Bereich des Möglichen zu liegen. Eine klarere Aussage formulieren diese Autoren aber nicht, sie legen nicht dar, welche Überlegungen ihre Vermutung erhärten könnten - ob sie bei Gegenrede hinter ihrer Äußerung stehen bleibt zweifelhaft.

11 Darstellung der die Anwendbarkeit ablehnenden Meinung

Die bei der Gesetzesanwendung auftretenden Schwierigkeiten ließen viele Autoren Bedenken anmelden und für die Übertragung des Einlage- und Entnahme-Begriffs eine sinngemäße oder entsprechende Anwendung in der Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften fordern. Anderen Äußerungen im Schrifttum zufolge sind die Schwierigkeiten gewichtig genug, um daraus die Nicht-Anwendbarkeit der beiden Begriffe im Bereich der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften zu folgern.

Dobelke versucht durch folgenden Gedankengang von der Nichtanwendbarkeit des Einlage-Begriffs zu überzeugen: Ausgehend von der Feststellung, daß die Kapitalgesellschaft keine private, sondern nur eine betriebliche Sphäre hat, fehlt ihr der Vermögensbereich aus dem sie in ihr Betriebsvermögen einlegen kann.¹⁾ Hier sind Eigentumsübertragung und Leistung des Einzulegenden nötig. "Eigentumsübertragung und Leistung sind mit dem Begriff der Einlage im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht vereinbar. Wenn ein

1) vgl. Dobelke, Josef: Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich? In: Wpg. 16. Jg. (1963), S. 65-68 (S. 67), (Einlagen);

Steuerpflichtiger aus seinem übrigen Vermögen Wirtschaftsgüter in seinem Betriebsvermögen bindet, dann ist damit keine Leistung und keine Eigentumsübertragung verbunden, denn der Unternehmer kann an sich selbst nichts leisten und an sich selbst kein Eigentum übertragen. Diese Auffassung, daß Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei Kapitalgesellschaften nicht möglich sind, wird durch Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes bestätigt. Im Körperschaftsteuergesetz, nämlich in § 6 Abs. 1 Satz 2 und in § 7, § 19 etc. wird von Ausschüttungen gesprochen. Solche Ausschüttungen liegen vor, wenn die Gesellschaft von ihr erwirtschaftetes Vermögen in das Vermögen der Gesellschafter überführt. Eine 'Ausschüttung' ist bei der Personengesellschaft oder beim Einzelunternehmen nicht denkbar, denn hier gehört das in dem Betrieb erwirtschaftete Vermögen ja bereits dem Unternehmer. Im Körperschaftsteuerrecht werden also auch die Rechtspersonen Gesellschaft und Gesellschafter getrennt, sonst wäre nicht der Begriff der Ausschüttung, sondern der der Entnahme gewählt worden.¹⁾ Die von Dobelke schließlich angedeutete Lösung geht dahin, daß beide beteiligten Seiten in dem Vorgang ein Anschaffungsgeschäft zu sehen haben.²⁾

Die Rechtsprechung nimmt bezüglich der Anwendbarkeit des Entnahme-Begriffs eine andere Haltung ein als beim Einlagenbegriff. Dabei deutet die anfängliche Entwicklung in eine ganz andere Richtung. "... Rückzahlungen aus dem Stammkapital einer GmbH sind, wenn dieser Vorgang mit einer Kapitalherabsetzung verbunden ist, keine steuerpflichtigen Kapitalerträge."³⁾ Und "Es ist richtig, daß Rückzahlungen aus dem Grundkapital bei einer Kapitalherabsetzung steuerlich keine Gewinnausschüttungen sind."⁴⁾

1) Dobelke, Josef: Einlagen, S. 67;

2) ebenda, S. 68;

3) RFH, Urt. vom 14. September 1935 - VI A 443/34 - RStBl. 1936, S. 121;

4) RFH, Urt. vom 14. September 1935 - VI A 899/34 - RStBl. 1935, S. 1569;

Jedoch fehlt jeder Hinweis, auf welche gesetzliche Vorschrift der RFH diese Ausführungen stützt.

Weitere Äußerungen durch die Rechtsprechung lassen vermuten, daß der Entnahme-Begriff im Falle der Kapitalherabsetzung eingreifen soll, jedoch fehlt dazu die klare Stellungnahme: "Gewinnanteile sind nach der Rechtsprechung des RFH alle Beträge, die eine noch nicht in Liquidation getretene Körperschaft unbeschadet des Grund- oder Stammkapitals und ohne Verpflichtung zur Anrechnung auf die Kapitaleinlagen an die Gesellschafter auf Grund der Geschäftsanteile verteilt, gleichviel ob die Beträge aus dem bilanzmäßigen Gewinn der Gesellschaft oder aus den in Reservekonten angesammelten Gewinnen oder aus sonstigem Vermögen der Gesellschaft herrühren. Es darf sich nur nicht um Kapitalrückzahlungen handeln¹⁾

Noch präziser scheint die Formulierung: "daß eine in handelsrechtlicher Form vollzogene Kapitalherabsetzung in der Regel auch steuerlich beachtlich ist. Deshalb sind Zahlungen an die Gesellschafter nach Maßgabe der Beschlüsse über die Kapitalherabsetzung auch einkommensteuerlich im allgemeinen als Kapitalrückzahlungen anzuerkennen. Da es sich dabei um Vorgänge handelt, die auf dem Gebiet des Vermögens, nicht des Einkommens liegen, so unterliegen die Zahlungen nicht der Einkommensteuer."²⁾

Der BFH entwickelt die vom RFH eingenommene Stellung weiter: ".... für die Beurteilung des Rechtsproblems³⁾ (ist) auch die Frage der nachträglichen Entnahmen nach der Umwandlung bedeutsam..... Die Frage kann bedeutsam werden, wenn durch Gewinnausschüttungen das Gründungskapital der Kapitalgesellschaft ein-

1) RFH, Bescheid des RFH v. 14. Juli 1936, bestätigt durch U. v. 13. April 1937 - I A 202/35 - RStBl. 1937, S. 583 (S. 585);

2) RFH, Urt. vom 26. Aug. 1936 - VI A 934/35 - RStBl. 1936, S. 998;

3) der Einbringung eines Einzelunternehmens zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft - Anm.d.Verf.B.O.;

- 1 -

schließlich der offenen Reserven angegriffen wird oder Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden."¹⁾

Und nochmals der BFH, auf diese Entscheidung bezugnehmend: Es ".... kann eine Entnahme erst in Betracht kommen, wenn während der in den jeweiligen Einkommensteuergesetzen vorgesehenen Fristen durch Gewinnausschüttungen das Grundkapital der Kapitalgesellschaft einschließlich der offenen Reserven angegriffen wird oder Anteile an der Kapitalgesellschaft veräußert werden."²⁾

Danach möchte man annehmen, daß nach Ansicht des BFH der Entnahme-Tatbestand prinzipiell auch bei Kapitalgesellschaften realisierbar sein kann. Wie unzutreffend eine solche Folgerung ist, zeigt eine weitere Äußerung des BFH jüngeren Datums, die an Deutlichkeit im Vergleich zu den vorherigen nichts zu wünschen übrig läßt: "Für die Personengesellschaft hat der RFH entschieden, daß der Gesellschafter für den von ihm als Betriebsvermögen eingebrachten Gegenstand durch Vereinbarung des Wiederkaufs zum Erinnerungswert nicht im voraus den Entnahmewert bestimmen könne, daß sich dieser vielmehr nach den Vorschriften des EStG über die Bewertung der Entnahme richte. Die Übertragung dieses Urteils, dessen Richtigkeit hier dahingestellt bleiben kann, auf das Körperschaftsteuerrecht, scheitert zunächst schon daran, daß es im Körperschaftsteuerrecht keine Entnahme gibt. Insbesondere ist auch die Verteilung des restlichen Vermögens einer Körperschaft im Zuge der Abwicklung keine Entnahme durch die Gesellschafter."³⁾

1) BFH, Urt. vom 4. Februar 1954 - IV 347/53 S - BStBl. 1954 III, S. 112 (S. 113);

2) BFH, Urt. vom 9. Dezember 1954 - IV 346/ 53 U - BStBl. 1955 III, S. 88 (S. 89);

3) BFH, Urt. vom 13. September 1967 - I 99/64 - BStBl. 1968 II, S. 20 (S. 21);

Aus dem Kontext geht hervor, daß der BFH den Entnahme-Begriff nicht in irgend einem speziellen eingeschränkten Sinne verstanden wissen will. Klar stellt er heraus, daß dieser Begriff des Einkommensteuerrechts nicht nur bei Kapitalgesellschaften nicht gilt, sondern ganz allgemein im Körperschaftsteuerrecht nicht. Der BFH bleibt allerdings bei der bloßen Feststellung - eine Begründung sowie der Versuch einer Auslegung des Entnahmebegriffs und eine Herleitung aus dem Gesetz ist auch nicht andeutungsweise zu finden..

Chalier weist demgegenüber auf ein weiteres Merkmal hin, das von den bei Kapitalgesellschaften möglichen Sachverhalten nicht erfüllt werden kann: "..... zu dem Begriff der 'Entnahme' (gehört) ein nach außen erkennbar gemachtes schlüssiges Handeln des Stpfl., wie sich aus den Worten 'entnommen hat' eindeutig ergibt. Deshalb scheint es mir auch ausgeschlossen, den Begriff der Entnahme auf andere als natürliche Personen anzuwenden. Das bedeutet, daß der Begriff der Entnahme im Körperschaftsteuerrecht auf juristische Personen oder andere nicht natürliche Personen nicht übertragen werden kann, weil diese Körperschaften keine private Sphäre haben."¹⁾

Für die Nicht-Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG, also sowohl des Entnahme- als auch des Einlage-Begriffs, bringt Rose die entscheidenden Gründe zusammenfassend: ".... die durch die Begriffe 'Entnahme' und 'Einlage' gekennzeichneten Sachverhalte, wie sie in § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG beschrieben sind, (können) im Kapitalgesellschaftsbereich überhaupt nicht vorkommen..... Denn Entnahmen und Einlagen sind Überführungen von einem Bezirk in einen anderen Bezirk desselben²⁾ Vermögens, das demselben Einkommensträger gehört; bei Kapitalgesellschaft und Gesellschafter aber liegen zwei

- 1) Chalier, Rudolf: Gewinnrealisierung bei Entnahmen?
In: StbJb. 1969/70, Köln (1970), S. 361-407 (S. 379);
- 2) im Zitat: statt unterstrichen im Original gesperrt;

Vermögen und zwei Einkommensträger vor. Existieren die bezeichneten Sachverhalte nicht, so sind aber auch die dazugehörigen Regeln nicht anwendbar, sondern es müssen die steuerlich relevanten Resultate aus anderen (für anwendbar gehaltenen) Grundsätzen abgeleitet werden."¹⁾

Wie die Vorgänge dann steuerrechtlich zu behandeln sind, zeigt Rose durch folgende Ausführungen auf: "Läßt man die bezeichneten Begriffe und Regeln fallen, so ist nur noch zu prüfen, nach welchen anderen Grundsätzen die steuerliche Behandlung zu erfolgen hätte. Für den Bereich der Entnahmen ergeben sich keine Schwierigkeiten, da an deren Stelle für den Kapitalgesellschaftsbereich ohnehin die Vorschriften über (offene und verdeckte) Ausschüttungen treten (§§ 7 Satz 1, 6 Abs. 1 Satz 2 KStG). Die Fragen der Kapitalzuführungen können aber ohne Benutzung des Einlagebegriffs ~~mE~~ nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beantwortet werden, die uneingeschränkt auch für die Steuerbilanz der

1) Rose, Gerd: Zur gegenwärtigen Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb. 1967/68, Köln (1968), S. 211-266 (S. 242 f.), (Entwicklung der Besteuerung); Die gleiche ablehnende Haltung nehmen darüber hinaus ein: -zum Einlagenbegriff-: derselbe: Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen. In: StbJb. 1971/72, Köln (1972), S. 183-230, (Ausgewählte Probleme); -zum Entnahmebegriff-: Barske, Kurt: Entnahmen im Einkommensteuerrecht. In: NWB 1972, Fach 3, S. 3517-3530 (S. 3519); Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: KStG-Kommentar, Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG), Anm. 4 (2), S. 354 f.; Bubenzer, Fritz: Der Entnahmebegriff des Einkommensteuerrechts und die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens. In: StuW 33. Jg. (1956), Sp. 73-84 (Sp. 79); Dobelke, Josef: Einlagen, S. 66; Krollmann, Heinz: KStG-Kommentar, § 6 Tz. 130, S. 163; Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen an Kapitalgesellschaften. In: NWB 1973, Fach 4, S. 717-722, (Verdeckte Einlagen); Mathiak, Walter: Gewinnrealisierung, S. 363; Niemann, Ursula: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968, S. 108; Schulze zur Wiesche, Dieter: Die Sachausschüttung im Körperschaftsteuerrecht als Gegenstück zur Entnahme im Einkommensteuerrecht. In: DStR 10. Jg. (1972), S. 274-277, S. 308-310, S. 339-341, S. 372-373 (S. 274, 309); Steinberg: Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und des verdeckten Kapitals, Herne (1963) S. 14;

Kapitalgesellschaft gelten (§ 6 Abs. 1 Satz 1 KStG iVm. § 5 Satz 1 EStG)."¹⁾

Dies zeigt, daß die bei der Gesetzesanwendung auftretenden Schwierigkeiten dieser Gruppe aber Grund genug sind, die Nicht-Anwendbarkeit zu fordern. Eine Andeutung, warum auch die sinngemäße Anwendbarkeit nicht in Frage kommen kann, sucht man vergebens. Unvereinbar scheint dabei auch die Position der Rechtsprechung und jener Kreise in der Literatur, die den Einlage- nicht aber den Entnahme-Begriff angewandt wissen will. Es fragt sich, wie diese divergierenden Ansichten miteinander vereinbar sein sollen, da die zwischen beiden Begriffen bestehenden fundamentalen Unterschiede - um solche muß es sich wohl handeln, wenn eine so unterschiedliche Gesetzesanwendung geboten sein soll - in den Begründungen der einzelnen Ansichten nicht aufgedeckt wurden.

13 Zusammenfassende Bemerkungen

Betrachtet man die in der Rechtsprechung und der Literatur zum Ausdruck gekommene Anwendbarkeit des Einlage-Begriffs in der Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften, so läßt sich feststellen, daß die herrschende Meinung die Anwendbarkeit dieses Begriffes bejaht. Ihr steht nur eine Minderansicht gegenüber, die für die Nicht-Anwendbarkeit eintritt. Als herrschende Meinung oder Ansicht wird dabei die geltende Rechtsprechung und überwiegende Literaturansicht verstanden, die hier übereinstimmen.

Zur Anwendbarkeit des Entnahme-Begriffs nimmt die Rechtsprechung und mit ihr ein Großteil des Schrifttums eine ablehnende Haltung ein, wie aus den vorstehenden Darlegungen zu ersehen ist. Dieser herrschenden Ansicht steht allerdings eine beachtliche Opposition gegenüber, die den Entnahme-Begriff ange-

1) Rose, Gerd: Entwicklung der Besteuerung, S. 244;

wandt wissen will.

Wendenbeim gewerbetreibenden Kaufmann, der seinen Gewinn über § 5 nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, betriebsvermögensmehrende Sachverhalte mittels des Einlage-Tatbestandes und betriebsvermögens- und gewinnmindernde¹⁾ Sachverhalte durch den Entnahme-Tatbestand erfaßt, die in ihrer Wirkung bei der Gewinnermittlung ausgeschaltet werden sollen, so scheint es ein Widerspruch zu sein, wenn die herrschende Ansicht den Einlage- nicht aber den Entnahme-Begriff bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften fordert.

Die vorstehenden ausführlichen Zitate geben ein gutes Bild, wie für und gegen die Anwendbarkeit gesprochen wird. Es fällt besonders auf, daß auf den Wortlaut des Gesetzestextes dann verwiesen wird, wenn die ablehnende Haltung begründet wird. Ihr geben die Schwierigkeiten bei der unmittelbaren Subsumtion Grund genug, die Frage der Anwendbarkeit zu verneinen.

Die befürwortende Meinung konstatiert gewisse Anwendungsschwierigkeiten, schiebt sie aber -teils mit dem Hinweis auf eine sinngemäße Anwendbarkeit- wieder beiseite. Aus den Äußerungen läßt sich nicht erkennen, wie die herrschende Ansicht zum Einlageproblem und die beachtliche Meinung zum Entnahmeproblem ihre positive Einstellung auf das Gesetz gründen. Sie beschränken sich eher auf die Behauptung der Anwendbarkeit - eine Herleitung aus dem Gesetz wird nicht gezeigt.

Auffallend dabei ist auch, daß die befürwortende Position auf einige bedeutsame Merkmale verweist, die für die Richtigkeit des Ergebnisses, daß der Einlage-Begriff anwendbar sei, sprechen sollen. Offen bleibt jedoch, in welcher Beziehung diese

1) dies bezieht sich auf die Möglichkeit, dem Betrieb auch Nutzungen und Leistungen zu entnehmen;

Merkmale: die Gewinnneutralität, das Gesellschaftsverhältnis, die Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns und die Gleichachtung des gesellschaftlichen Einlage-Begriffes mit dem einkommensteuerlichen, zur Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG stehen.

Die ablehnende Haltung -sie wird von der herrschenden Ansicht bezüglich des Entnahme-Begriffs, von einer Mindermeinung bezüglich des Einlage-Begriffs eingenommen- gründet sich auf eine strikte Anlehnung an den Wortlaut des Gesetzes. Nicht aufzuschlüsseln ist dabei, was die Rechtsprechung und einen Teil der Literatur dazu bewogen haben mag, die für die Begriffsanwendung der Einlage herausgestellten Kriterien im Falle des Entnahme-Begriffs auch nicht im Entferntesten in die Überlegung mit einzubeziehen. Es scheint sehr zweifelhaft, daß dieser in der Rechtsprechung und im Schrifttum herrschende Meinungsunterschied aus der gesetzlichen Norm hergeleitet werden kann und von ihr gedeckt ist.

Betrachtet man die vorgestellten Belegstellen aus der Literatur und Rechtsprechung, so zeichnet sich recht deutlich ab, daß auf die von der juristischen Methodenlehre erarbeiteten fundamentalen und unbestrittenen Auslegungsmethoden vom Schrifttum nur andeutungsweise hingewiesen wurde. Rechtsprechung und Literatur messen ihnen wenig Bedeutung zu - was besonders unter dem Gesichtspunkt der Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit der Besteuerung einen schweren Mangel deshalb darstellt, da zwischen gesetzlicher Regelung und befürworteter Lösung:
-Anwendbarkeit des Einlagebegriffes: ja, des Entnahmebegriffes: nein- keine Verbindung geschaffen wurde. Es ist zweifelhaft, ob eine solche Lösung von der gesetzlichen Regelung überhaupt getragen wird.

- 2 Die von der Rechtsprechung und Literatur gezeigte Rechtsanwendung verletzt die Auslegungsregeln und wird vom Gesetz nicht gedeckt

Ein fundamentales Prinzip der Besteuerung ist das der Tatbestandsmäßigkeit und Tatbestandsbestimmtheit.¹⁾ Das besagt einmal, daß kein Zustand oder Vorgang besteuert werden darf, wenn das Gesetz diesen Tatbestand nicht bereits nennt. Darüber hinaus muß der gesetzlich genannte Tatbestand so klar beschrieben sein, daß eine Abgrenzung der zu erfassenden Sachverhalte von den übrigen möglich ist. Hierin liegt das Anwendbarkeitsproblem, bei dem es um die Frage geht: ist der gerade geschehene Vorgang ein Fall des im Gesetz abstrakt beschriebenen Tatbestandes?

Entscheiden läßt sich diese Frage durch Zuordnung des Sachverhalts zum gesetzlichen Tatbestand. Vermittelnd muß jedoch die Sprache dazwischentreten. Der geschehene Sachverhalt muß erst in Worten festgehalten werden, damit er auf dem Wege der Rechtsfindung "weiterverarbeitet" werden kann. Auch die Vorstellungen des Gesetzgebers und die beabsichtigte Einflußnahme auf das Verhalten der Rechtsgenossen muß erst diesen Weg der Umsetzung in geschriebenen Text durchlaufen haben. Erst jetzt läßt sich durch Subsumtion ein Satz dem anderen zuordnen und somit prüfen, ob der geschehene Sachverhalt ein Fall des gesetzlichen Tatbestandes ist.

Für die sprachliche Ausgestaltung des Gesetzestextes sind die Vorstellungen des historischen Gesetzgebers ausschlaggebend. Bei der sprachlichen Fassung der einzelnen Norm wird von einem gegebenen oder vorgestellten Wirklichkeitsbereich ausgegangen. Das schlägt sich in den Merkmalen nieder, die den Tatbestand bezeichnen, an den bestimmte Rechtsfolgen

1) siehe hierzu: Tipke, Klaus: Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß - 3. völlig überarbeitete Aufl. Köln (1975), S. 25-34, (Steuerrecht);

gelmüßt werden.¹⁾ Tatbestand und Rechtsfolge, also der Rechtssatz, enthalten den Rechtsbefehl, durch den die Norm auf einen ganz bestimmten Ausschnitt aus der Wirklichkeit regulierend und einflußnehmend wirken soll.²⁾

Damit dies überhaupt möglich wird, muß die Realität mit der übereinstimmen, auf die hin die Norm konzipiert wurde. Daß hier ein Auseinanderfallen möglich ist, wird einsichtig, wenn man an die sich im Laufe der Zeit vollziehenden Veränderungen denkt, ohne daß der Normtext dieser Entwicklung angepaßt wird - oder sich Lebensgewohnheiten herausbilden, die es ursprünglich noch gar nicht gab; ein anderes Beispiel: die auf einen bestimmten Realitätsbereich abgestellte Gesetzesregelung soll auch in einem anderen Realitätsausschnitt wirksam werden, weil der Gesetzgeber durch gesetzestechnische Verweisung die erste Norm auch für einen anderen zu regulierenden Fall für zuständig erklärt, wie dies z. B. im Falle des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG und seiner Anwendung auf Kapitalgesellschaften der Fall sein könnte.

Von großer Bedeutung ist somit die Feststellung, welcher Wirklichkeitsausschnitt der Norm zugrunde liegt. Dies geschieht durch Interpretation des Gesetzestextes. Aus der juristischen Methodenlehre, die sich speziell mit den Problemen des Verstehens von Texten und deren Interpretation befaßt, sind eine Reihe von Auslegungskriterien bekannt, mit deren Hilfe die Grenzen des Interpretationsspielraumes bei der Textauslegung abgesteckt werden können.

Vorherrschend ist dabei die Auffassung, daß der

1) hier sei einmal von vollständigen Rechtssätzen ausgegangen; siehe dazu und zu den verschiedenen Arten von Rechtssätzen: Larenz, Karl: Methodenlehre der Rechtswissenschaft. Dritte, völlig neu bearbeitete Auf., Berlin-Heidelberg-New York 1975, S. 232-261, (Methodenlehre);

2) siehe hierzu und zum Folgenden: Müller, Friedrich: Juristische Methodik, Berlin (1971);

Auslegungsprozeß sich im Sinne des "hermeneutischen Zirkels" vollzieht,¹⁾ vereinzelt wird aber auch die Ansicht vertreten, daß er den Charakter einer nachträglichen Begründung mit Hilfe der Auslegungsmethoden hat.²⁾

Die erste und vorherrschende Auffassung ist kennzeichnend für die Anhänger der Hermeneutik,³⁾ die sich in erster Linie auf das "Verstehen" von Texten, hier speziell auf das Verstehen von Gesetzestexten konzentrieren. Die Hermeneutik als "geisteswissenschaftliche Methode" gibt dabei Anleitung, wie sich der Verstehensprozeß vom ersten Schritt bis zum richtigen Verstehen vollziehen muß.⁴⁾ Hier steht somit der Entdeckungszusammenhang⁵⁾ im Vordergrund.

- 1) die heute vorherrschende Ansicht in der Rechtswissenschaft; statt vieler siehe dazu: Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 183-189; Müller, Friedrich: Juristische Methodik, S. 123-125; Esser, Josef: Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, Frankfurt am Main (1970), S. 133-138, (Vorverständnis); und grundlegend zum hermeneutischen Zirkel: Gadamer, Hans-Georg: Wahrheit und Methode - Grundzüge einer philosophischen Hermeneutik - Tübingen 1960, S. 250-323;
- 2) so Tipke-Kruse: Reichsabgabenordnung. Kommentar von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse. 7. Aufl., Köln-Marienburg (1975), § 1 StAnpG Anm. A 8 (Stand: Juni 1975, S. 134 f.), (AO-Kommentar); ähnlich schon Isay, Hermann: Rechtsnorm und Entscheidung, Berlin 1929, S. 60-67, wo er sich nicht nur zu dieser Methode bekennt, sondern viele Zeugnisse dafür anführt, daß diese Methode schon reichlich praktiziert wurde. Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Köln (1970), S. 162: "In der modernen Literatur wird die Notwendigkeit einer solchen Ergebnisbeurteilung mehr und mehr eingeräumt" mit weiteren dafür sprechenden Literaturhinweisen;
- 3) siehe dazu Gadamer, Hans-Georg: Wahrheit und Methode;
- 4) vgl. dazu die Kritik von Albert, Hans: Hermeneutik und Realwissenschaft - Die Sinnproblematik und die Frage der theoretischen Erkenntnis - In: derselbe (Hrsg.): Sozialtheorie und soziale Praxis - Eduard Baumgarten zum 70. Geburtstag - Meisenheim am Glan (1971), S. 42-77;
- 5) vgl. dazu und zum Folgenden: Stegmüller, Wolfgang: Hauptströmungen der Gegenwartsphilosophie, 5. erweiterte Aufl., B. II, Stuttgart (1975), S. 488 ff.; Albert, Hans: Traktat über kritische Vernunft, 2. unveränderte Aufl., Tübingen 1969, S. 37-41;

Eine andere Auffassung, die dem kritischen Rationalismus nahesteht,¹⁾ beschäftigt sich dem- gegenüber hauptsächlich nur mit dem Begründungs- nicht mit dem Entdeckungszusammenhang. Danach gehen sowohl die Induktivisten²⁾ als auch die Deduktivisten³⁾ davon aus, daß die Phase geistiger Aktivität, die zu einer Vermutung -zu einer Hypothese- führt, rein spekulativer Art ist. Hierfür lassen sich keine all- gemeinen Regeln aufstellen, die notwendig zu frucht- baren Ergebnissen führen könnten. Es handelt sich hierbei um den Entdeckungszusammenhang,⁴⁾ der wegen seines spekulativen und irrationalen Charakters nicht Teil des wissenschaftlichen Erkenntnisbetriebes ist.

Anders verhält es sich mit dem Begründungszusammen- hang.⁵⁾ Hier wird im Nachhinein versucht, also nach- dem gedanklich eine Hypothese entstanden ist, diese

1) siehe dazu die noch sehr vereinzeltten Beiträge zum kritischen Rationalismus und seiner Relevanz für die Rechtswissenschaft: Albert, Hans: Erkenntnis und Recht. Die Jurisprudenz im Lichte des Kritizismus. In: Albert, Hans, Niklas Luhmann, Werner Maihofer und Ota Weinberger (Hrsg.): Rechts- theorie als Grundlagenwissenschaft der Rechts- wissenschaft, Düsseldorf (1972), S. 80-96; Bucher, Eugen: Traditionale und analytische Betrachtungs- weise im Privatrecht. In: Rechtstheorie: 1. Band 1970, S. 23-44; Schwerdtner, Peter: Rechts- wissenschaft und kritischer Rationalismus. In: Rechtstheorie: 2. Band 1971, S. 67-94 und S. 224- 244; - Stimmen gegen den kritischen Rationalismus-: Kellmann, Christof: Kritischer Rationalismus in der Rechtswissenschaft. In: Rechtstheorie: 6. Band 1975, S. 83-103; Savigny, Eike von: Die Jurisprudenz im Schatten des Empirismus. Polemische Anmerkungen zu Hans Albert: Erkenntnis und Recht. In: Hans Albert, Werner Maihofer, Niklas Luhmann und Ota Weinberger (Hrsg.): Rechtstheorie als Grundlagen- wissenschaft der Rechtswissenschaft, a. a. O., S. 109-103;

2) dazu rechnet die Schule um Carnap, Rudolf;

3) dazu zählt die Schule um Popper, Karl;

4) siehe FN 5 von S. 35;

5) siehe FN 5 von S. 35;

aus bekannten Gesetzen herzuleiten und rational zu begründen - im Rahmen des kritischen Rationalismus kann es sich dabei nur um noch nicht falsifizierte Deduktionen handeln, keinesfalls um unumstößliche Letztbegründungen, diese gelten als unmöglich.

Das zuvor spekulativ gefundene gedankliche Ergebnis wird innerhalb des Begründungszusammenhangs dargelegt als ein Ergebnis, das aus dem Gesetz mit Hilfe von Notwendigkeitsschlüssen oder Deduktionen -falls man nicht von einem deterministischen Weltbild, sondern von einer von statistischen Gesetzen regierten Welt ausgeht:¹⁾ von Wahrscheinlichkeitsschlüssen herzuleiten ist. Als wissenschaftlich anzuerkennende Ergebnisse gelten dabei nur jene, die durch Schlußfolgerungen herleitbar und prinzipiell für jeden anderen nachprüfbar sind. Tritt dabei ein Widerspruch auf, so gilt die Hypothese als widerlegt und scheidet aus dem weiteren Forschungsbetrieb vorläufig aus.

Beachtet werden muß jedoch, daß unser Rechtssystem -einschließlich unseres Steuerrechts- ein Zwecksystem bildet. Es handelt sich dabei also nicht um Naturgesetzmäßigkeiten, die wirksam sind, unabhängig davon, ob sie "verstanden" werden oder nicht, sondern um menschliche Setzungen in der Absicht, auf menschliches Verhalten in bestimmter Weise Einfluß zu nehmen. Dieses Recht wird also nicht von selbst wirksam, sondern es muß den Betroffenen bekannt sein, sie müssen also "verstehen" was das Gesetz ausdrückt. Der fundamentale Zweck liegt also in der Verhaltenssteuerungsfunktion, die abhängig ist von dem Bekanntsein der gesetzlichen Vorschriften und davon, daß allgemein die Bedeutung der Vorschriften "verstanden"

1) siehe Stegmüller, Wolfgang: "Die Grundgesetze der Natur sind statistische Gesetze. Die Auffassung der heutigen Naturwissenschaft", so der zweite Inhalt des Buches charakterisierende Leitsatz von Stegmüller, Wolfgang: Probleme und Resultate der Wissenschaftstheorie und Analytischen Philosophie, Bd. IV, Personelle und statistische Wahrscheinlichkeit, 1. Halbband, Berlin-Heidelberg-New York 1973;

und beachtet wird.

Das Rechtssystem ist aber historisch gewachsen und muß als Kulturleistung gesehen werden,¹⁾ die bestimmt ist durch Überlieferung, Gewohnheiten und Traditionen. Der jeweilige Zweck der Einzelschriften ließe sich durch eine möglichst präzise Sprache -eigens auf diesen Zweck abgestellt- erreichen. Dem steht aber das historische Gewordensein entgegen, das notwendigerweise in vieler Hinsicht unscharf ist und sein muß, um über längere Zeit hinweg wirksam auf in stetem Werden begriffenes Gesellschaftsleben einwirken zu können. Das wirksamste Mittel, um das Recht möglichst allen Rechtsgenossen kundzutun ist seine Verbreitung mit Hilfe der Sprache. Die Vieldeutigkeit der Sprache kann jedoch nicht ausgeschaltet werden - ein Merkmal, das eher für Wahrscheinlichkeits- als für Notwendigkeitsschlüsse spricht, wenn es um die Ermittlung des Bedeutungsgehalts der jeweiligen -in Frage stehenden- Wortkombination geht, da den Wahrscheinlichkeitsschlüssen stets eine gewisse Unschärfe anhaftet, die mit den Notwendigkeitsschlüssen prinzipiell unvereinbar ist.

Das Recht hat eine empirische Komponente insofern, als es durch tatsächliche Übung von den Rechtsgenossen be- oder mißachtet wird, deren Verhalten somit mehr oder weniger bestimmt - und auch eine logische Komponente, die auf die Widerspruchsfreiheit der rechtlichen Regeln hinausläuft. Die normative Seite des Rechts schließlich zeigt sich in dem gewollten Einfluß auf das Verhalten der Rechtspersonen, um den verfolgten Zweck -das Bündel von Zwecken- erreichen zu können. Das von den Rechtsgenossen verlangte Verhalten soll Mittel dafür sein, den mit der jeweiligen Regelung verfolgten Zweck erreichen zu können. Das schließt prinzipiell ein, daß es stets mehrere mögliche Mittel geben wird, um ein

1) siehe dazu Albert, Hans: Erkenntnis und Recht, a. a. O., S. 87;

bestimmtes Ziel erreichen zu können.

Für die hier interessierende Frage geht es somit darum, ob sich die Anwendbarkeit aus dem Gesetz -aus dem geltenden Recht- widerspruchsfrei herleiten läßt, also um ein Begründungsproblem, das dem Scheitern ausgesetzt sein muß, damit es dem Erkenntnisfortschritt dienstbar werden kann. Hier wird jedoch nicht die empirische oder normative Seite des Rechts in den Vordergrund gerückt, d. h. es geht nicht in erster Linie um das Erkennen von empirischen oder normativen sondern von sachlogischen Zusammenhängen. Herzuleiten ist, ob aus den rechtlichen Vorschriften die Anwendbarkeit oder Nicht-Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften folgt, ohne sich dabei auf bestimmte vorausgesetzte Bedingungen zu berufen, die das Aufzeigen eines Widerspruchs unmöglich machen. D. h. die vorgetragenen Gedanken müssen prinzipiell sowohl an der Sachlogik aber ebenso an der Empirie wie auch an Widersprüchen scheitern könne. als auch -bezogen auf die Mittel zur Erreichung des von der Rechtsvorschrift zu erreichenden Zwecks- als weniger effizient gegenüber anderen und neu in die Diskussion eingebrachter Mittel-ersetzt werden können.

20 Das Ziel methodisch geleiteter Rechtsanwendung

Bevor eine gesetzliche Vorschrift auf einen Sachverhalt angewandt werden kann, muß der Sachverhalt in Worte gefaßt und soweit qualifiziert -d. h. von nicht relevanten Einzelheiten befreit- sein, daß eine Zuordnung zur Gesetzesvorschrift möglich wird. Im einfachen Fall werden -im Rahmen des Begründungszusammenhangs- die den Lebenssachverhalt charakterisierenden Merkmale herausgestellt. Die Wertung, welche Merkmale charakteristisch sind erfolgt im Hinblick auf die für einschlägig gehaltene Norm -im

Rahmen des Entdeckungszusammenhangs- nach dem Grundprinzip allen Forschens, nämlich nach der Methode des "Versuchs und Irrtums".¹⁾ Erst daran anschließend erfolgt die Prüfung, die darüber entscheidet, ob eine Zuordnung oder Subsumtion gelungen ist, das gefundene Ergebnis also vorläufig weiteren Bestand hat.

Aber auch die Gesetzesvorschrift muß für den Einzelfall präzisiert werden, ihre Abstraktheit läßt grundsätzlich eine unmittelbare Zuordnung nicht zu. Je nach der Art der im Gesetzestext verwandten Begriffe, also solcher mit und solcher ohne Realitätsbezug,²⁾ müssen diese erst näher bestimmt werden. Das heißt, daß solche Begriffe mit unmittelbarem Realitätsbezug, wie z. B. Person, Kinder, Grundstück u. a. -nicht dagegen z. B. Einlagen, Entnahmen- durch Merkmale gekennzeichnet werden, die unmittelbar beobachtet werden können und dem Sinn und Zweck der Vorschrift dienen. Auf diese Weise wird ein unmittelbarer Bezug zur Realität auf sprachlicher Ebene herzustellen versucht.

Für die Begriffe, deren Inhalt Erscheinungen -z. B. menschliche Stimmungen, Absichten- oder abstrakte Setzungen -wie z. B. der Einlage- und Entnahme-Begriff- sind, die nicht unmittelbar beobachtet werden können, muß die Verbindung zur beobachtbaren Wirklichkeit mit Hilfe von Indikatoren erfolgen.³⁾ Diese Indikatoren, in juristischem Sprachgebrauch wohlbekannt unter dem Begriff der Indizien, teilweise aber auch unter dem der Tatbestandsmerkmale, sind unmittelbar beobachtbar und stehen in einem kausalen -oder

1) vgl. Popper, Karl Raimund: Objektive Erkenntnis. 2. Aufl. Hamburg (1974), S. 195-198, S. 269-272 und passim; derselbe: Das Elend des Historizismus. 4. Aufl., Tübingen, 1974, S. 69, S. 76 f. und passim;

2) siehe Prim, Rolf, Heribert Tilmann: Grundlagen einer kritisch-rationalen Sozialwissenschaft. 2., durchgesehene Aufl., Heidelberg, (1975), S. 38 ff. und passim;

3) dieselben: S. 51-60;

korrelativen- Wirkungsverhältnis zu dem nicht beobachtbaren Merkmal, auf das mit ihrer Hilfe geschlossen wird. Sie sollen somit den Zweck erfüllen, den nicht beobachtbaren abstrakten Begriff über tatsächlich beobachtbare Eigenschaften, Relationen oder Verhaltensweisen den Bezug zur Realität auf sprachlicher Ebene herzustellen. Beispielsweise wird von äußerlich sichtbaren menschlichen Reaktionen auf bestimmte seelische Vorgänge geschlossen. Diese Verknüpfung des einzelnen Begriffs mit der beobachtbaren Realität ist teilweise explizit im Gesetzestext enthalten -in den Tatbestandsmerkmalen genannt- oder wurde und wird in der richterlichen Rechtsfortbildung entwickelt, sie wird aber auch von jedem Rechtsanwender vollzogen, der den Gesetzestext auslegt.

Die in der einzelnen Gesetzesvorschrift genannten Merkmale bzw. Indikatoren sind jedoch nicht immer schon ausreichend, um den Sachverhaltsbereich -zu dem die Indikatoren die Verbindung herstellen- auf den hin die Norm konzipiert ist, erkennen zu können. Das Gleiche gilt auch für den normativen Teil der Vorschrift, auch hier ist eine genauere Bestimmung was "gesollt" wird und mit welcher Intensität, nicht bereits erschöpfend aus der einzelnen Norm oder seinen Merkmalen zu erschließen. Zu beachten ist auch die Stellung der einzelnen Merkmale zueinander, die Stellung der Vorschrift im Gesetz, seine Bedeutung im Rahmen der Gesamtrechtsordnung, der Sinn und Zweck der Vorschrift wie des Gesetzes, in dem diese einen Teil der Bestimmungen ausmacht und vieles mehr. Die juristische Methodenlehre beschäftigt sich mit diesen Problemen und entwickelte allgemeine Regeln der Auslegung und Anwendung von Gesetzen. Allgemeine Regeln deshalb, weil sie nicht auf einen speziellen Fall hin konstruiert wurden, sondern prinzipiell für jede auszuliegende Norm, für jedes auszuliegende Gesetz gelten sollen. Das angestrebte Ziel dabei ist, im Rahmen des möglichen Wortsinnes einer Norm -einer gesetzlichen

oder rechtlichen Vorschrift- den darin enthaltenen Rechtsgedanken für eine Gruppe von Fällen auf den speziellen -zur Entscheidung anstehenden Fall- zu übertragen. Dabei soll die Verknüpfung zwischen der Norm und dem zu entscheidenden Fall so eng als möglich sein, um das Willkürelement -den persönlichen Entscheidungsspielraum des Rechtsanwenders- so gering wie möglich zu halten. Nur dies scheint eine gewisse Garantie zu bilden, daß bei wechselnden allgemeinen Lebenslagen der mit dem Gesetz gewollte Zweck, und nicht der gerade Macht ausübender Gruppen an seiner Stelle, realisiert wird.

Das Ziel methodisch geleiteter Rechtsanwendung ist also darin zu sehen, daß eine Übertragung des geltenden -in abstrakten Normen gefaßten- Rechts auf den konkreten zur Entscheidung anstehenden Fall gelingt und die Willkür des einzelnen Interpreten auf ein nicht auszuschaltendes Minimum reduziert wird. Der Rechtsanwender soll bei der Begründung seiner gefundenen Ergebnisse gezwungen sein, durch Zugrundelegung rechtsmethodischer Interpretationsregeln so eng als möglich an der Norm anzuknüpfen, sich von ihr keinesfalls durch freie Interpretation zu entfernen, sich selbst dann ergan die Norm anzulehnen, wenn er zur gesetzesimmanenten oder gesetzesübersteigenden Rechtsfortbildung gezwungen ist, um sein Problem -der gesetzlichen Wertung entsprechend- lösen zu können.

Die Auslegungskriterien, die im Kern auf Savigny zurückgehen,¹⁾ sind als Zweckmäßigskeitsregeln aufzufassen. Sie sollen ein zutreffendes Zurgeltungbringen der gesetzlichen Wertung im konkreten Fall gewährleisten und nennen -abgestuft für jede sich weiter vom unmittelbaren Gesetzeswortlaut entfernende Interpretationsvoraussetzungen, die erfüllt sein sollen, bis die nächst freiere Interpretationsstufe betreten werden kann.

1) siehe dazu Larenz, Karl: Methodenlehre, Kapitel 1, S. 11-19, sowie den historisch-kritischen Teil dieses Buches (S. 11 bis 161);

Beispielsweise soll erst dann zum Mittel der extensiven Auslegung gegriffen werden, wenn der Wortsinn des Gesetzestextes gegenüber dem zu lösenden Problem zu eng ist - d. h. der Nachweis ist zu erbringen, daß die gesetzliche Regelung zwar auf diesen Problemkreis, dem der zur Entscheidung anstehende Fall angehört, zugeschnitten ist, die Wortfassung des Gesetzestextes aber gerade diesen vorliegenden Fall nicht mehr erfaßt - für eine Analogie jedoch die Voraussetzungen der Lückenhaftigkeit nicht gegeben sind:

Um der grundgesetzlichen Bindung der rechtsprechenden Gewalt an Recht und Gesetz -einem Fundamentalprinzip unserer rechtstaatlichen Ordnung- genügen zu können, soll die strenge Beachtung des Wortlautes der einzelnen Norm nur gelockert werden dürfen, wenn für die nächst freiere Interpretationsstufe methodisch anspruchsvollere Voraussetzungen erfüllt sind.

21 Die vorgetragenen methodischen Möglichkeiten, § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG auf -bei Kapitalgesellschaften auftretende- Sachverhalte anzuwenden

210 Nachweis, daß eine unmittelbare Gesetzesanwendung an der Zuordnung von Tatbestand und Sachverhalt mißlingt

Wie schon gezeigt, geht die Rechtsprechung und ein Teil der Literatur im Falle des Einlage-Begriffes, ein Teil auch im Falle des Entnahme-Begriffes von der unmittelbaren Anwendbarkeit aus.¹⁾ Die Charakterisierung als unmittelbare Rechtsanwendung rechtfertigt sich daraus, daß nichts dargetan wird, was auf Schwierigkeiten bei der Subsumtion stoßen

1) siehe Punkt 100 auf S. 9 ff.;

könnte. Den Ausführungen zufolge ist auch keine Interpretation der einzelnen Tatbestandsmerkmale erforderlich - Hinweise darauf lassen sich nicht finden-. Daraus kann offensichtlich geschlossen werden, daß die Zuordnung des Sachverhalts zum Tatbestand auf sprachlicher Ebene problemlos gelingt, so daß dazu ausführliche Erörterungen unterbleiben können. Dieser von Rechtsprechung und Teilen der Literatur vermittelte Eindruck widerspricht jedoch den Tatsachen.

Grundsätzlich geht der Gesetzesanwendung der Auslegungsvorgang voraus. Dabei wird der Inhalt der gesetzlichen Begriffe, seine Merkmale und der Sinn der Vorschrift ermittelt. "Die Auslegung des Gesetzes dient seiner Anwendung"¹⁾ und beginnt prinzipiell mit der Wortauslegung. "Das Festhalten am Wort und an seiner allgemein üblichen Bedeutung ist im Rechtsverkehr unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes"²⁾ unerlässlich. Ja, es ist folgerichtig und notwendig bei der Auslegung des Gesetzestextes zuerst von der Wortbedeutung auszugehen. Sie ist der erste Anhaltspunkt dafür, an welche Lebensumstände das Gesetz anknüpft und wie darauf eingewirkt werden soll.

Falls der Gesetzeswortlaut -im Hinblick auf den zu beurteilenden Sachverhalt so eindeutig ist, daß er einer weiteren Interpretation dafür nicht bedarf, dann ist es zutreffend, von einer unmittelbaren Gesetzesanwendung zu sprechen.

Ganz allgemein ist davon auszugehen, daß im Steuerrecht -als ein Eingriffsrecht des Staates in die Freiheitssphäre seiner Bürger- der Tatbestand im Gesetz genannt sein muß, an den den Bürger belastende

1) Coing, Helmut: Grundzüge der Rechtsphilosophie, 2. Aufl., Berlin 1969, S. 325, (Rechtsphilosophie);
2) derselbe: Rechtsphilosophie, S. 318;

Folgen geknüpft werden.¹⁾ Das Gesetz muß also einen Katalog von Tatbestandsbeschreibungen enthalten, was mit Hilfe von Begriffen und diese näher bestimmende Merkmale geschieht, die Sachverhalte kennzeichnen, die sich künftig auch tatsächlich ereignen können.

Andererseits muß der real sich zutragende Sachverhalt nachträglich durch beschreibende Worte festgehalten werden. Die dabei verwendeten Begriffe müssen durch solche Merkmale oder Indikatoren näher bestimmt sein, die prinzipiell durch Beobachtung einer intersubjektiven Nachprüfung zugänglich sind. Erst dann kann von einer zutreffenden oder "richtigen" Beschreibung des Geschehens gesprochen werden.

Sowohl der gesetzliche Tatbestand als auch die Sachverhaltsdarstellung befinden sich auf der Sprachebene. Es ist daher gerechtfertigt -wenn auch nicht ganz zutreffend- in abkürzender Weise von einer Zuordnung des Sachverhalts zum gesetzlichen Tatbestand zu sprechen. Zugeordnet werden genau genommen die den Sachverhalt kennzeichnenden Begriffe zu denen, die die gesetzliche Tatbestandsbeschreibung nennen. Dieses Verfahren wird auch Subsumtion genannt oder von Larenz als "Syllogismus der Rechtsfolgebestimmung" gekennzeichnet,²⁾ womit angedeutet ist, daß dieses Verfahren der Bestimmung der Rechtsfolge dient.

Es gilt somit, die Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes des Einlage- und Entnahme-Begriffes herauszustellen, eine zutreffende Sachverhaltsbeschreibung zu geben, um anschließend sehen zu können, ob eine Zuordnung auf sprachlicher Ebene von gesetzlichem Tatbestand und Sachverhalt gelingt.

1) siehe dazu: Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., § 3, 4. Das Rechtsstaatsprinzip, S. 24-35; Hartz: Gesetzliche Generalklauseln und Richterrecht im Steuerrecht. In: StuW 45. Jg. (1968), Sp. 245-264 (Sp. 248);

2) vgl. Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 255 f.;

Den Ausgangspunkt bildet das Körperschaftsteuerrecht. Es verweist in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG auf das Einkommensteuerrecht und bestimmt, daß das was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes richtet. Durch diese gesetzestechnische Verweisung wird über § 5 Abs. 1 und 4 EStG die Gewinndefinition des § 4 Abs. 1 EStG für das Körperschaftsteuerrecht anzuwenden bestimmt. Das Körperschaftsteuerrecht enthält zwar den Gewinnbegriff modifizierende Bestimmungen, einen speziell auf das Körperschaftsteuerrecht abgestellten Gewinnbegriff führt es jedoch nicht ein. Die Verweisung -als technisches Hilfsmittel der Gesetzgebung- hat den Sinn, umständliche Wiederholungen zu vermeiden. Erreicht wird dadurch ein einfacherer und kürzerer Text - sie ist eines der stilistischen Mittel des Gesetzgebers.¹⁾

Durch diese Verweisung haben auch Kapitalgesellschaften ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Das schließt auch die Bestimmungen über die Einlagen und Entnahmen ein, um deren Anwendbarkeit es hier geht. Der dort genannte Tatbestand muß -durch bei Kapitalgesellschaften auftretende Sachverhalte- erfüllt sein, damit die vorgesehenen Rechtsfolgen eintreten können. Als Tatbestandsmerkmale, die durch Sachverhalte realisiert sein müssen, um die Vorschrift überhaupt anwenden zu können, nennt § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG folgende Merkmale:

- es muß sich um Wirtschaftsgüter handeln (einlage- oder entnahmefähige);
- der Steuerpflichtige muß handeln (entnommen oder eingelegt haben);
- sein Betriebsvermögen muß wertmäßig eine Änderung erfahren haben (für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke muß entnommen worden sein, von außerhalb des Betriebes muß etwas eingelegt worden sein);
- dies muß sich im Laufe des Wirtschaftsjahres ereignet haben.

1) vgl. Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 243-245;

Diese Merkmale kennzeichnen sowohl den Einlage- als auch den Entnahme-Begriff. Der Umfang des Entnahme-Begriffs ist dabei etwas weiter, da von ihm auch der betriebliche Entzug von Nutzungen und Leistungen erfaßt wird, der Einlage-Begriff erfaßt diese nicht. Davon abgesehen unterscheiden sich die beiden Begriffe in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nur durch die Richtung der Vermögensänderung.

Für die Frage der rechtlichen Anwendbarkeit ist somit nicht eine getrennte Prüfung für die beiden Begriffe notwendig, die entscheidenden tatbestandlichen Voraussetzungen sind -bis auf die Richtung der Vermögensänderung- dieselben. Den Voraussetzungen kommt aber -im Hinblick auf die Anwendbarkeit bei Kapitalgesellschaften unterschiedliches Gewicht zu.

Auf die beiden Merkmale: es muß sich um -Wirtschaftsgüter- handeln und die Vermögensänderung muß sich -im Laufe des Wirtschaftsjahrs- ereignet haben, hat es keine Auswirkung, wenn unter dem Begriff des Steuerpflichtigen die natürliche oder die juristische Person verstanden wird. Ebenso werden diese beiden Merkmale davon nicht tangiert, wenn unter dem betrieblichen und außerbetrieblichen Vermögensbereich der der natürlichen oder juristischen Person gemeint ist. Da die das Wirtschaftsgut und Wirtschaftsjahr betreffenden Merkmale gegenüber unterschiedlichen Inhalten der Merkmale des Steuerpflichtigen und seiner Vermögensbereiche indifferent sind, kann die weitere Betrachtung auf die beiden zuletzt genannten Merkmale konzentriert werden.

Das Körperschaftsteuerrecht verweist auf den einkommensteuerlichen Gewinnbegriff und damit auf die Begriffe der Einlage und Entnahme. Angewandt auf Kapitalgesellschaften muß damit unter dem Merkmal des Steuerpflichtigen die Kapitalgesellschaft als juristische Person verstanden werden. Auf ihr Handeln müssen die Vorgänge mit vermögensändernder Wirkung zurückgeführt werden können.

Schwieriger -im Vergleich zum Begriff des Steuerpflichtigen- ist die Bedeutung des Merkmals zu erfassen, das sich auf die Veränderung des Betriebsvermögens bezieht. Der Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG liegt ein ganz bestimmter Ausschnitt aus der Wirklichkeit zugrunde, auf den hin die Vorschrift konzipiert wurde. Dieser Realitätsausschnitt -teils durch natürliche Gegebenheiten, teils durch Setzungen der Rechtsordnung gekennzeichnet- wird einmal bestimmt durch die Existenz einer natürlichen Person - an ihr knüpft die persönliche Einkommensteuerpflicht nach § 1 EStG an. Des weiteren wird sie durch die sachliche Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 EStG bestimmt. Danach erfolgt die grundsätzliche Trennung in Einkünfte, die der Einkommensteuer unterliegen und jene, die im Gesetzestext nicht genannt und daher nicht einkommenbesteuert werden. Die steuerpflichtigen Einkünfte sind nach Einkunftsarten unterteilt - hier interessieren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Das Einkommensteuerrecht geht bei dem gewerbetreibenden Kaufmann davon aus, daß er sowohl über Betriebs- als auch über Privatvermögen verfügt. Die Aufteilung des zivilrechtlich einheitlichen und dem Steuerpflichtigen gehörenden Vermögens, in steuerrechtlich voneinander streng abzugrenzende Bereiche, erfolgt durch die Festlegung in § 2 Abs. 1 EStG.

In diesem -der Gewinnvorschrift unterlegten- Wirklichkeitsausschnitt vollziehen sich die Vorgänge, die von dem gesetzlichen Einlage- und Entnahme-Begriff zu erfassen sind. Weil der Steuerpflichtige wegen § 2 Abs. 1 EStG begrifflich zwingend über zwei Gruppen von Vermögensbereichen verfügt, einem für den Betriebsvermögensvergleich relevanten und einen dafür nicht beachtlichen -der auch als außerbetrieblich oder privat bezeichnet wird- kann er durch veränderte Zuordnung von bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgütern und durch private Verwendung betrieblicher Nutzungsabgaben und Leistungen gerade diese Vorgänge

auslösen. Dies ist der Hintergrund, der die Bedeutung des Tatbestandsmerkmals -Veränderung des Betriebsvermögens- bestimmt.

Es fragt sich nun, ob der Bedeutungsgehalt dieses Tatbestandsmerkmals der gleiche bleibt, wenn der gesetzlichen Verweisung zufolge, unter dem Merkmal des Steuerpflichtigen nicht die natürliche sondern die juristische Person verstanden werden muß.

Der dann unterlegte Wirklichkeitsbereich geht davon aus, daß Kapitalgesellschaften nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG körperschaftsteuerpflichtig sind - die juristische Personeneigenschaft also ausreichendes Kriterium bildet, um ~~persönlich~~ steuerpflichtig zu werden. Da über § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG ~~nach~~ dem Einkommensteuergesetz zu bestimmen ist, was als Einkommen der Kapitalgesellschaft gilt, wird für die sachliche Steuerpflicht die in § 2 Abs. 1 EStG getroffene Abgrenzung ebenfalls wirksam. Entscheidend ist hierbei, daß von allen möglichen Einkünften der Kapitalgesellschaft nur jene vom Einkommen- und damit auch vom Körperschaftsteuergesetz erfaßt werden können, die durch § 2 Abs. 1 EStG aus dem steuerrechtsfreien Raum¹⁾ herausgenommen und dem steuerpflichtigen Bereich zugeordnet wurden. § 16 KStDV, der -auf die Kapitalgesellschaften angewandt- alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln bestimmt- kann den von § 2 Abs. 1 EStG gezogenen Rahmen nicht erweitern.

Damit scheint es möglich, daß ~~auch~~ bei Kapitalgesellschaften verschiedene Vermögensbereiche gegeben sein können, nämlich einmal der, der in den Betriebsvermögensvergleich eingeht, wie auch ein außerbetrieblicher, der dem steuerrechtsfreien Raume zuzuordnen wäre.

Wird jedoch berücksichtigt, daß die Kapitalgesellschaft -aufgrund der Setzungen der Rechtsordnung-

1) siehe dazu Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 93f.

als ein verselbständigt~~es~~ Sondervermögen zu betrachten ist, das von den Kapitalgebern rechtlich getrennt und mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist, so bleibt kein Raum für die Existenz eines außerbetrieblichen Vermögensbereichs, der etwa dem Privatvermögen der natürlichen Person vergleichbar wäre. Die Zweckschöpfung dieser juristischen Person ist auf das ihre Existenz begründende Vermögen beschränkt.

Ein gutes Vorstellungsbild bietet ein von der natürlichen Person ausgehender Gedanke: hier wird das -auf dem grundgesetzlichen Eigentumsbegriff beruhende- Vermögen durch steuerrechtliche Normen in einen privaten und einen betrieblichen Vermögensbereich getrennt. Eine noch schärfere Trennung kann dadurch erfolgen, daß der betriebliche Vermögensbereich -und nur dieser- rechtlich verselbständigt wird und mit juristischer Personeneigenschaft ausgestattet wird. Damit geht eine strikte rechtliche Trennung von der natürlichen Person und ihrem Privatvermögen einher.

Die Befriedigung privater Lebensbedürfnisse, wie sie bei der natürlichen Person gegeben sind, treten bei der Kapitalgesellschaft nicht auf - die Notwendigkeit eines außerbetrieblichen Vermögens ließe sich mit diesem Gedanken nicht rechtfertigen.

Die Bestimmung des § 16 KStDV, alle Einkünfte der Kapitalgesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, ist daher folgerichtig. Die Kapitalgesellschaft darf aufgrund dieser Vorschrift also nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen deklarieren. Die rechtliche Konstruktion läßt nur Betriebsvermögen zu und als Konsequenz ergibt sich, daß dann auch alle erzielten Einkünfte als solche aus Betriebsvermögen zu behandeln sind.

Auch die steuerrechtliche Sicht erkennt eine private oder außerbetriebliche Vermögenssphäre bei Kapitalgesellschaften nicht an.¹⁾ Dies gilt selbst dann, wenn -nach einkommensteuerrechtlicher Beurteilung- ein der Liebhaberei gewidmetes Vermögen in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Es wird dann als Betriebsvermögen behandelt, jedoch mit der Einschränkung, daß die dafür anfallenden Betriebsausgaben als nicht abzugsfähig angesehen werden.²⁾

Damit verändert sich aber der bei Übertragung der Norm auf Kapitalgesellschaften der der Vorschrift unterlegte Sachverhaltsbereich und unterscheidet sich in einem gravierenden Punkte von dem, der für die natürliche Person zutreffend ist. Bei Kapitalgesellschaften ist nur ein Vermögensbereich gegeben. Jede sachverhaltliche Änderung des wirtschaftlichen Einsatzes von Vermögensgegenständen -z. B. wird künftig der Lkw des Zweigwerkes in X nicht mehr hier genutzt, sondern in einem anderen Zweigwerk in Y eingesetzt, wobei die einzelnen Zweigwerke nur Teile der einheitlichen Kapitalgesellschaft darstellen- vollzieht sich im Betriebsvermögen, es erfährt dadurch keine wertmäßige Änderung. Ein Herausnehmen von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen und wieder Hinzufügen von außerhalb ist der Kapitalgesellschaft -als allein handelnder Person- aufgrund der rechtlichen Konstruktion unmöglich.

Die begrifflichen Merkmale des einkommensteuerlichen

- 1) so auch: Barske, K.: Einlagen im Einkommensteuerrecht. In: NWB 1973, Fach 3, S. 3601-3610 (S. 3602); Quack, G. Engelbert: Gesellschaftereinlagen, S. 863; Wallis, Hugo v.: Einkommensbegriff, S. 461; Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: KStG-Kommentar, Anhang zu § 6 KStG (§ 4 EStG), Anm. 2 (2), S. 349; Charlier, Rudolf: Gewinnrealisierung bei Entnahmen? S. 379; Krollmann, Heinz: KStG-Kommentar, § 6 Tz. 130; Mathiak, Walter: Gewinnrealisierung, S. 363; BFH, Urt. vom 28. Februar 1956 - I 92/54 U - BStBl. 1956 III, S. 154 (S. 155);
- 2) vgl. Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 6 KStG, Anm 34 (Stand: Febr. 1975);

Einlage- und Entnahme-Tatbestandes sind offensichtlich nicht auch solche, die die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhaltsabläufe kennzeichnen. Der dem einkommensteuerlichen Tatbestand unterlegte Realitätsausschnitt für natürliche Personen stimmt offensichtlich nicht mit den -für Kapitalgesellschaften zutreffenden- Lebensumständen überein. Da der Kapitalgesellschaft ein außerbetrieblicher Vermögensbereich bereits von ihrer rechtlichen Konzeption her nicht zugestanden wird, können solche vermögensändernden Vorgänge, die die Merkmale des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Tatbestandes erfüllen sollen, nicht auftreten. Der von der Norm regulierte Sachverhaltsbereich deckt sich nicht mit dem, der für die Kapitalgesellschaft und die Beziehungen zwischen dieser und ihren Anteilseignern bestimmend ist.

Bei Übertragung der einkommensteuerlichen Vorschrift müßte, der wörtlichen Tatbestandsbeschreibung nach, die Kapitalgesellschaft -als die die Einlage- oder Entnahme-Handlung vollbringende Steuerpflichtige- Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen in ihren außerbetrieblichen Bereich überführen. Die Trennung von betrieblichem und außerbetrieblichen Vermögensbereich bezieht sich auf das nur dem Steuerpflichtigen selbst zuzurechnende Vermögen, denn sein zivilrechtliches Vermögen erfährt durch § 2 Abs. 1 EStG diese Unterteilung - wenn auch für diese Vorschrift die natürliche und nicht die juristische Person den Leitgedanken bildet. Der Anwendbarkeit des § 2 EStG auf Kapitalgesellschaften steht dabei nicht entgegen, daß die Kapitalgesellschaft über keinen außerbetrieblichen Bereich -aufgrund ihrer rechtlichen Ausgestaltung- verfügen kann.

Die gesetzliche Vorschrift geht aber davon aus, sie ist ja von einem anderen Realitätsausschnitt herkommend so konzipiert worden, daß Einlage- und Entnahmevorgänge nur zwischen dem betrieblichen und außerbetrieblichen Vermögen desselben Steuerpflichtigen auftreten können. Das trifft aber auf

- 5 -

Kapitalgesellschaften nicht zu. Ebenso müßte die Einlage von der Kapitalgesellschaft erbracht werden in der Weise, daß ein ihr gehörendes Wirtschaftsgut in das Betriebsvermögen eingelegt wird.

Wenn dieser Gegenstand ihr bereits gehört, aber bisher noch nicht zum Betriebsvermögen gerechnet werden konnte, dann müßte er aber Teil des außerbetrieblichen Vermögensbereichs gewesen sein. Wenn aber, wie zuvor festgestellt, die Kapitalgesellschaft ausschließlich über Betriebsvermögen verfügt, ein außerbetrieblicher Vermögensbereich steuerrechtlich nicht existiert, dann kann sie keine Vermögensänderung in ihrem Betriebsvermögen hervorrufen, die die Kriterien des Einlage- oder Entnahme-Tatbestandes erfüllen würden.

Das Gesetz ist aufgrund des Individualprinzips -Steuerpflichtiger kann stets nur die (natürliche oder juristische) Einzelperson sein- daran gebunden, die Definition des Einlage- und Entnahme-Tatbestandes im Einkommensteuerrecht so zu fassen, daß dieser Tatbestand durch das Handeln des Steuerpflichtigen erfüllt werden kann. Änderungen im Betriebsvermögen durch Zusammenwirken des Steuerpflichtigen mit anderen Personen wird stets anders als Einlage oder Entnahme qualifiziert (z. B. Kauf, Tausch, Schenkung u. a.). Die Übertragung des Einlage- und Entnahme-Begriffs vom Einkommen- auf das Körperschaftsteuerrecht bringt -wegen des implizierten Individualprinzips- auch für das Tatbestandsmerkmal des Steuerpflichtigen Schwierigkeiten mit sich.

Denn tatsächlich vollziehen sich Vermögensänderungen bei der Kapitalgesellschaft, die nicht aus dem Vermögenseinsatz im Wirtschaftsverkehr resultieren, und den Einlage- und Entnahme-Vorgängen bei der natürlichen Person zwischen ihrem Betriebs- und Privatvermögen prinzipiell vergleichbar sind. Es handelt sich um die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Kapitalerhöhungen und -rückzahlungen.

Damit wird sowohl das Vermögen der Gesellschaft als auch das des Anteilseigners berührt. Es kommt dazu nur dann, wenn beide gemeinsam handelnd diese Vorgänge bewirken. Unter den Steuerpflichtigen-Begriff in § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG lassen sich aber nicht zwei Personen subsumieren.

Diese hier aufgezeigten Schwierigkeiten machen es unmöglich, die gesetzliche Vorschrift unmittelbar auf Sachverhalte anzuwenden, die bei Kapitalgesellschaften Vermögensänderungen bewirken. Wegen der verschiedenen Sachverhaltsbereiche, einmal dem, der bei Kapitalgesellschaften anzutreffen ist und dem von dem die gesetzliche Vorschrift ausgeht, will die Zuordnung des tatbestandlichen Merkmals "Handeln des Steuerpflichtigen" zu dem sachverhaltlichen Merkmal des "Handelns des Steuerpflichtigen und des Anteilseigners" sowie des Tatbestandsmerkmals "Vermögensänderung zwischen Betriebs- und Privatvermögen des Steuerpflichtigen" und dem Sachverhaltsmerkmal "Vermögensänderung zwischen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen und Vermögen des Anteilseigners" nicht gelingen. Und dies bereits aus dem Grunde, weil bei der Übertragung der Vorschrift des § 4 Abs. 1 EStG auf das Körperschaftsteuerrecht der der Vorschrift zu unterlegende Wirklichkeitsausschnitt zu einer Nicht-Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffes führen muß, wenn man nicht bereit ist, die Idee der unmittelbaren Anwendbarkeit durch weitergehende Interpretation in mittelbare oder darüber hinausgehende Anwendbarkeit zu überführen.

Von diesen fundamentalen Schwierigkeiten bei der Zuordnung von Sachverhaltsbeschreibung und Gesetzestext berichtet die Rechtsprechung und der ihr folgende Teil der Literatur aber nicht, es ist nicht zu sehen, ob sie diese Zuordnungsschwierigkeiten überhaupt erkannt haben. Sie führen aber zur Nicht-Anwendbarkeit der Vorschrift, wenn man zu keiner Interpretation der Merkmale -ja der ganzen Vorschrift-

bereit ist. Die von der unmittelbaren Gesetzesanwendung ausgehende Meinung ist somit unzutreffend - die Vorschrift ist nicht unmittelbar anwendbar.

Und genau bei diesen Schwierigkeiten haben andere Autoren -es handelt sich bezüglich des Entnahme-Begriffs um die vorherrschende, bezüglich des Einlage-Begriffs um die Minderansicht- zu der Schlußfolgerung geführt, § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG ist bei Kapitalgesellschaften nicht anwendbar. Als Lösungsvorschlag wird auf die GoB und die Vorschriften über offene und verdeckte Ausschüttungen verwiesen, der Betriff der Einlage und Entnahme also fallen gelassen.

Diese Schlußfolgerung ist jedoch nicht zwingend. Sowohl die Befürworter der Anwendbarkeit als auch ihre Gegner beziehen in ihre Überlegungen nicht mit ein, daß zum gleichen Problem auch andere Ansichten -außer ihrer eigenen- existieren. Folglich setzen sie sich damit auch nicht auseinander. Mit Hilfe der juristischen Methodenlehre, die sich ja gerade der Schwierigkeiten bei der Textinterpretation und -anwendung annimmt, werden keine Lösungshinweise gesucht, noch werden die gezogenen Schlußfolgerungen auf ihre Vereinbarkeit mit den methodischen Regeln überprüft.

Gerade die Methodenlehre zeigt auf, mit Hilfe welcher Kriterien ein Gesetzestext ausgelegt werden kann, um den damit verfolgten Zweck im Rahmen des möglichen Wortsinnes aufschlüsseln zu können. Dazu dient grundsätzlich das Kriterium der historischen, grammatischen, logisch-systematischen und teleologischen Auslegung.¹⁾ Diese Elemente der Textinterpretation sind jedoch nicht auf die Auslegung beschränkt. Sie sind ebenso notwendig bei der Rechtsfortbildung -

1) siehe Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 11 ff., S. 307 ff. Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 171;

schon deshalb, weil ein abrupter Übergang von der Auslegung zur Rechtsfortbildung nicht besteht, die Grenzen vielmehr ineinander übergehen. Zu den möglichen Hilfsmitteln der Rechtsfortbildung, die in der Methodenlehre diskutiert werden, zählen ferner die Analogie, die Feststellung von Sätzen des Gewohnheitsrechts, der Schluß vom Mehr auf das Weniger (*argumentum a maiore ad minus*), das Argument aus der Natur der Sache, die Fallvergleiche, die Anknüpfung an die entwickelte Lehre, die Heranziehung der Grundsätze und Prinzipien des historischen Rechtsganzen und schließlich die unmittelbare Ableitung aus der Rechtsidee.¹⁾

Von den die Anwendbarkeit des einen oder anderen oder der beiden Begriffe ablehnenden Autoren, einschließlich der Rechtsprechung, hat niemand dargestellt oder auch nur andeutungsweise den Versuch gemacht, nachzuweisen, daß alle diese methodischen Hilfsmittel zu keinem Ergebnis führen und deshalb die rechtliche Anwendung der Begriffe im Bereich der Kapitalgesellschaften ausscheiden muß. Allein die Tatsache, daß die unmittelbare Gesetzesanwendung zu Subsumtionsschwierigkeiten führt, darf nicht sofort -ohne den Versuch, über andere methodische Hilfsmittel zu einer Lösung zu gelangen- zu einer Ablehnung führen - dies würde einen zu raschen Abbruch des Versuchs, eine von § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG gedeckte Lösung zu suchen, bedeuten.

Dabei scheint der Widerspruch zwischen beiden grundsätzlichen Meinungsrichtungen -der Befürwortung der unmittelbaren Anwendbarkeit und der Ablehnung wegen der dabei auftretenden Subsumtionsschwierigkeiten- bisher noch nicht aufgefallen zu sein. Beide Richtungen

1) vgl. Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 171; Larenz, Karl: Wegweiser zu richterlicher Rechtsschöpfung. -Eine rechtsmethodologische Untersuchung- In: Festschrift für Arthur Nikisch, Tübingen 1958, S. 275-305, (S. 281 ff.);

gründen ihre Ansichten auf das Gesetz, ohne von der anderen Notiz zu nehmen und ohne von methodischen Regeln Gebrauch zu machen.

Allerdings erfolgen bei den Befürwortern Hinweise auf andere Merkmale, die als Indiz für die Anwendbarkeit herangezogen werden, wenn auch wiederum ohne Hinweis, in welcher Beziehung diese Kriterien zur gesetzlichen Vorschrift stehen. Es sind dies die Gewinnneutralität der Einlage- und Entnahme-Vorgänge, das Gesellschaftsverhältnis, die Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns und die Gleichachtung gesellschaftlicher mit den einkommensteuerlichen Einlagen. Da dieselben Kriterien auch in der Diskussion für eine mittelbare Anwendbarkeit auftauchen, können sie auch nicht als spezielle Merkmale der einen oder anderen rechtmethodischen Einteilung der in Rechtsprechung und Literatur gezeigten Anwendbarkeit zugeordnet werden. Sie seien bezüglich ihres Bedeutungsgehalts noch eigens gewürdigt.¹⁾

211 Von der mittelbaren oder entsprechenden Anwendbarkeit werden die Schwierigkeiten bei der Subsumtion nicht überwunden

Gerade wegen auftretender Schwierigkeiten bei der Anwendung des Gesetzestextes dem Wortsinne nach, spricht ein Teil der Äußerungen im Schrifttum von entsprechender Anwendung.²⁾ Den ins einzelne gehenden Ausführungen nach handelt es sich jedoch nicht um eine "entsprechende" Auslegung und nachfolgende Gesetzesanwendung im Sinne der Methodenlehre. Viel eher hat diese Redeweise den Zweck auf Unstimmigkeiten zwar hinzuweisen, sie jedoch dann beseite zu schieben oder durch Vorstellungs-"Brücken" doch vordergründig von der unmittelbaren Anwendbarkeit auszugehen.

1) siehe Punkt 22 auf S. 72 ff.;

2) siehe dazu Punkt 101 auf S. 19 ff.;

Leitgedanke ist dabei, daß Einlagen und Entnahmen den Gewinn nicht verändern dürfen, der Begriffsinhalt wird jedoch mit Hinweis auf die sinnmäßige Anwendung so gefüllt, daß er zu dem vorgetragenen Gedankengang paßt - die Unstimmigkeiten somit verwischt werden. Der Frage, ob die gesetzlichen Merkmale oder Indikatoren dabei noch beachtet werden, die vorgetragenen Ergebnisse also noch aus dem Gesetz und seinem Zweck hergeleitet werden, bleibt außerhalb der Überlegung. Es ist daher auffallend, daß auch von denjenigen, die ausdrücklich von entsprechender oder sinngemäßer Rechtsanwendung reden, die Regeln der Methodenlehre nicht beachtet werden, der bei Kapitalgesellschaften vorgegebene Sachverhaltsbereich und dessen sachlogische Merkmale dafür aber die Diskussion beherrschen.

Unter entsprechender oder sinngemäßer Anwendbarkeit wird in der Methodenlehre ein gesetzestechnisches Mittel gesehen, dessen sich der Gesetzgeber bei unvollständigen Rechtssätzen bedient,¹⁾ "um umständliche Wiederholungen zu vermeiden."²⁾ "Die 'entsprechende' Anwendung bedeutet, daß die einzelnen Elemente des durch die Verweisung geregelten und desjenigen Tatbestandes, auf dessen Rechtsfolgen verwiesen wird - also z. B. die Elemente eines Tausch- und die eines Kaufvertrages - miteinander so in Beziehung zu setzen sind, daß den jeweils

-
- 1) siehe dazu: Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 243 ff.; Noll, Peter: Gesetzgebungslehre, Reinbeck bei Hamburg (1973), S. 227-234; Rödig, Jürgen, Eberhard Baden, Harald Kindermann: Vorstudien zu einer Theorie der Gesetzgebung, 1975, veröffentlicht in: Berichte der Gesellschaft für Mathematik und Datenverarbeitung, hrsg. von: Böhling, Krückeberg, Peschl, Petri, Unger, S. 104; hier wird auch auf den Unterschied zwischen "entsprechend" und "analog" hingewiesen und ausgeführt: "daß die Formulierungen 'entsprechende' und 'analoge' Anwendung bisweilen durcheinandergehen. Es empfiehlt sich, von 'Analogie' nur dort zu sprechen, wo aufgrund methodischer Überlegungen eine bestehende Vorschrift auf einen rechtsähnlichen Fall zu übertragen ist, während die 'entsprechende Anwendung der gesetzlichen Verweisungstechnik zugeordnet werden muß. Die methodischen Voraussetzungen beider sind nicht identisch."
- 2) Larenz, Karl: Methodenlehre S. 245;

nach ihrer Funktion, ihrer Stellung im Sinnzusammenhang des Tatbestandes gleich zu erachtenden Elementen die gleiche Rechtsfolge zugeordnet wird."¹⁾

Wenn im Schrifttum teilweise von "entsprechender Anwendung" ausgegangen wird, so ist das insofern zutreffend, als es die in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG gemeinte gesetzestechnische Verweisung betrifft. Verwiesen wird auf die Einkommens- genauer: Gewinnermittlungsvorschrift des § 4 Abs. 1 EStG; bei dieser Vorschrift wird mit der Auslegung -dem Wortsinne nach- der Anwendungsvorgang begonnen werden müssen. Dabei liegen die Begriffe "Entsprechung" und "Analogie", die teils als synonym angesehen werden, auf unterschiedlichen Ebenen. Während der Begriff der "Entsprechung" im Bereich der Gesetzgebungstechnik seine Anwendung findet, also auf der Ebene der Gesetzgebung liegt, zählt der Analogie-Begriff zu den Mitteln der Auslegung, liegt also auf der Ebene der Judikative. Diese unterschiedlichen Ebenen und damit die verschiedenen Standpunkte werden in der Literatur nicht beachtet.

Mit sinngemäßer oder entsprechender Anwendung könnte jedoch auch eine Gesetzeskorrektur durch teleologische Extension²⁾ gemeint sein, nämlich dann, wenn man nicht mehr den Standpunkt des Gesetzgebers, sondern den des Interpreten einnimmt. Darunter sind zu verstehen "Fälle, in denen der zu enge Wortsinn erweitert wird, ohne daß es sich um eine Analogie handelt."³⁾ Soweit überhaupt die Vorstellung konkretisiert wurde, was mit "entsprechender" Anwendung gemeint sei, ist nicht erkennbar, daß es um die Erweiterung des zu engen Wortsinnes ging. Zu eng -im

1) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 244;

2) vgl. Canaris, Claus-Wilhelm: Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung praeter legem. Berlin 1964, S.90, (Lücken im Gesetz); Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 384;

3) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 384;

Hinblick auf die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalte- könnte insbesondere das Merkmal "Steuerpflichtiger" und das die Veränderungen im Betriebsvermögensbereich ansprechende Merkmal sein.

Dies wird in der schriftlichen Diskussion aber nicht erörtert, es fehlt der Versuch, den im Gesetz genannten Begriff des Steuerpflichtigen neu zu definieren oder herzuleiten. Auch wird unterlassen darzutun, wie der Begriff des Betriebsvermögens bei Kapitalgesellschaften erweitert werden sollte. Naheliegend ist vielmehr, daß mit der behaupteten "entsprechenden Anwendung" die gesetzliche Verweisung unzulässigerweise herangezogen wurde, um die bei der Subsumtion auftretenden Schwierigkeiten abzuschneiden. Die gesetzestechnische Verweisung ist kein Auslegungskriterium der Methodenlehre, auf das der Interpret, in erster Linie also der Richter, aufgrund der ihm zugewiesenen Kompetenz, verwiesen ist.

Die Äußerungen zur entsprechenden Anwendbarkeit orientieren sich nun auch nicht an den von der Methodenlehre angebotenen Regeln. Sie gehen vielmehr von pragmatischen Lösungsvorschlägen aus, unabhängig davon, ob dies methodischen Erwägungen widersprechen könnte. So konnte es Quack nicht auffallen, daß sein Lösungsvorschlag von vornherein zum Scheitern verurteilt sein mußte.¹⁾ Er knüpfte an der Rechtsfigur des nahestehenden Dritten an, um zu erreichen, daß dem Anteilseigner grundsätzlich die Stellung des nahestehenden Dritten zuerkannt würde. In diesem Falle wäre die Schwierigkeit bei der Subsumtion eliminiert, die eine Zuordnung des tatbestandlichen Merkmals: -Handeln der Steuerpflichtigen- zu dem sachverhaltlichen Merkmal: -gemeinsames Handeln von Steuerpflichtigem und Anteilseigner- verhindert. Durch die Rechtsfigur würde

1) siehe dazu S. 20;

gelten, daß das "Mithandeln" des Anteilseigners der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden könnte und somit würde die Subsumtion gelingen. Der -methodisch gesehene- Fehlschluß liegt jedoch darin, daß der Schluß vom Weniger auf das Mehr (argumentum a minore ad maius) nur dann zu Zuge kommen kann, wenn dieses "Mehr" eigentlich vom Gesetz schon voll gedeckt werden würde. D. h. könnte die Kapitalgesellschaft -von der gesetzlichen Tatbestandsbeschreibung her gesehen- bereits bei sich selbst einlegen oder entnehmen, nur sei das im Normtext nicht deutlich genug zum Ausdruck gekommen, wohl aber im Falle des nahestehenden Dritten, so würde über das argumentum a minore ad maius auch der "Hauptregelungsfall" vom Gesetz gedeckt. Was Quack allerdings vor hat ist, daß ein geregelter Fall, der ein Fall untergeordneter Bedeutung im Vergleich zu dem Fall ist, dessen Einbeziehung in die geregelten Fälle angestrebt wird, den bisher eben gerade nicht der gesetzlichen Vorschrift unterzuordnenden Hauptfall, legale Deckung verschaffen soll. Das käme eine Umgehung der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung gleich. Dieser Lösungsvorschlag macht es sich zu leicht.

Der von Barske vorgetragene Vorschlag, der sich an der Gleichstellung von gesellschaftlichen mit den einkommensteuerlichen Einlagen orientiert, wird später eingegangen.¹⁾ Seinen Ausführungen kann jedoch kein Hinweis entnommen werden, inwiefern sein Vorschlag der entsprechenden Gesetzesanwendung zuzuordnen ist.

Die von Salditt vorgetragenen Gedanken dagegen könnten Hinweise enthalten, gerade deshalb, weil er auf die damit verbundenen methodischen Probleme hinweist. Er unterbreitet den Vorschlag, daß hier ein Doppeltatbestand im Verhältnis Kapitalgesellschaft - Anteilseigner gesehen werden muß und daß die im Ge-

1) siehe dazu Punkt 223 auf S. 79 ff.;

werbebetrieb des Anteilseigners gehaltene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft die Funktion eines "Unterbetriebes" übernimmt. Während der erste Gedanke auf die Schwierigkeiten bei der Subsumtion -Anteilseigner und Kapitalgesellschaft soll zugeordnet werden dem Begriff des Steuerpflichtigen- hindeutet, trifft der zweite Gedanke das Problem des Betriebsvermögens. Da von ihm kein Hinweis kommt, welches gesetzliche Merkmal -und aufgrund welcher auf die Gesetzesvorschrift zurückgehender Gedanken- erweitert werden muß, welche zusätzlichen differenzierenden Merkmale hinzutreten müssen, bleibt nichts anderes übrig, als im Rahmen des möglichen Wortsinnes -auf den auch eine sinngemäße Auslegung beschränkt ist- die denkbaren Fälle zu untersuchen.

Bei der Überführung von Wirtschaftsgütern, vom Anteilseigner als natürlicher Person in seine Kapitalgesellschaft, könnte möglicherweise der Entnahme-Tatbestand beim Betriebsvermögen des Anteilseigners und der Einlage-Tatbestand beim Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft erfüllt werden.

Die Realisierung des Doppeltatbestandes, also erst die Erfüllung der einkommensteuerlichen Entnahme, danach die der Einlage, kann einmal so gesehen werden, daß hier ein und dieselbe Person handelt. Eine andere Möglichkeit liegt darin, daß der Entnahmevorgang als vom Gesellschafter, der Einlagevorgang als von der Gesellschaft vorgenommen angesehen wird. Dann lägen zwei verschiedene, je für sich zu betrachtende Tatbestände vor, die von einem einheitlichen Vorgang erfüllt würden.

Für den ersten Fall -also nur einer handelnden Person- gilt, daß die berührten Betriebsvermögen nicht beide dieser Person zugerechnet werden können. Mindestens für ein Merkmal des Doppeltatbestandes kann daher sachlogisch der Entnahme- oder Einlagevorgang -wie er vom Gesetz beschrieben wird- nicht erfüllt werden.

Beispielsweise gibt die natürliche gewerbetreibende Person ihrer Kapitalgesellschaft unentgeltlich bilanzierungsfähige Wirtschaftsgüter. Damit kann der Gesellschafter bei seiner Kapitalgesellschaft nicht den Einlagentatbestand realisieren, da er zwar einem Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter zuführt, doch ist es nicht -gemäß dem gesetzlichen Tatbestand- seines, sondern das einer anderen selbständigen Person, die ihrerseits wieder steuerpflichtig ist. Er verliert dabei -entgegen der tatbestandlichen Voraussetzung- sein Eigentum daran.

Auch der Entnahme-Tatbestand wird durch diesen Vorgang nicht erfüllt. Der Gesellschafter mindert zwar sein Betriebsvermögen, doch führt er es nicht -wovon das Gesetz aber gerade ausgeht- seinem privaten Vermögen zu. Es erfolgt dadurch nicht eine Umgruppierung innerhalb seines Vermögens, sondern er gibt die Wirtschaftsgüter fort. Ein anderer Steuerpflichtiger erringt das Eigentum daran.

Auch unter Einbeziehung des zweiten Gedankens wollen sich die Subsumtionsschwierigkeiten nicht auflösen, noch zeigt sich damit, wie die entsprechende Anwendung aussehen könnte. Ausgegangen wird von der Vorstellung, die Anteilsrechte repräsentieren den Unterbetrieb im Gewerbebetrieb des Anteilseigners. Ein Vermögensaustausch würde sich dann zwischen Betrieb und Unterbetrieb abwickeln und damit nur Umschichtung innerhalb eines Betriebes im weiteren Sinn darstellen.

Diese -wirtschaftlich orientierte- Betrachtungsweise kann aber nicht durchgreifen, da das Steuerrecht ganz andere Konsequenzen aus der Tatsache zieht, daß das Vermögen der Kapitalgesellschaft rechtlich verselbständigt ist. Gerade die zivilrechtliche Verselbständigung des Vermögens bietet dem Steuerrecht Anhaltspunkt genug, daran eine eigenständige persönliche (Körperschaft-) Steuerpflicht zu knüpfen.

Damit wird durch § 2 Abs. 1 EStG die sachliche Abgrenzung für den Gesellschafter (aber auch für die Kapitalgesellschaft) deutlich. Der "Unter-Betrieb", jener Teil des Vermögens der Kapitalgesellschaft, für den Anteilsrechte im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehalten werden, zählt steuerrechtlich zur sachlichen Steuerpflicht eines anderen Steuerpflichtigen und kann nicht dem Gesellschafter zugeordnet werden. Weitere Konsequenz muß daher auch sein, daß aus der Sicht des Anteilseigners, die Betrachtung der Anteilsrechte als Wirtschaftsgüter Vorrang hat vor der ökonomischen Sicht eines einheitlichen Vermögens, etwa im Falle der Einmann-Kapitalgesellschaft. Ferner ist darauf zu verweisen, daß die wirtschaftliche Betrachtungsweise auf den möglichen Wortsinn der Gesetzesvorschrift begrenzt ist,¹⁾ und die von Salditt vorgeschlagene Lösung, die Kapitalbeteiligung als Unterbetrieb anzusehen, nicht aus dem Gesetz gerechtfertigt werden kann. Eine "entsprechende Anwendung" kann nicht darin bestehen, andere gesetzliche Regelungen -nur weil sie in diesem Falle unerwünscht sind- beiseite zu schieben.

Wäre die Kapitalgesellschaft die handelnde Person, gelänge die Subsumtion unter den Doppeltatbestand ebensowenig. Sie ist nicht der Steuerpflichtige, der für private oder sonstige Zwecke aus dem Betriebsvermögen des Anteilseigners entnehmen kann; sie ist bezüglich dieses Vermögens fremde Person. Der Einlage-Tatbestand ließe sich deshalb nicht erfüllen, weil mit Erlangung der rechtlichen Verfügungsgewalt die Zugehörigkeit zu ihrem Betriebsvermögen vorliegen würde. Der gesetzliche Einlage-Tatbestand geht aber davon aus, daß die Verfügungsgewalt bereits zu einem Zeitpunkt besteht, der vor der tatsächlichen Einlage

1) vgl. zur Beschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den möglichen Wortsinn: BFH, Urt. vom 6. Mai 1971 - V R 162/70- BStBl. 1971 II, S. 509 (S. 510); Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. vollständig überarb. Aufl., München 1973 S. 101, (Steuerrecht);

liegt, anderenfalls wäre die Einlagehandlung nicht vollziehbar.

Es bleibt zu fragen, ob durch den einheitlichen Vorgang die Entnahme und die Einlage, als voneinander unabhängige Tatbestände, erfüllt werden können. Demnach müßte einmal die Handlungsweise des Gesellschafters z. B. den Entnahme-Tatbestand erfüllen, zum anderen die Kapitalgesellschaften den der Einlage.

Einfach läge der Fall, wenn der Gesellschafter die Wirtschaftsgüter seinem Betriebsvermögen entnähme, um sie seinem Privatvermögen zuzuführen und erst dann an die Kapitalgesellschaft weiterleiten würde. Hier läge im ersten Schritt die Verwirklichung des Entnahme-Tatbestandes. Der Gesellschafter als Steuerpflichtiger handelte und entnahm zu privaten Zwecken. Aber die direkte Überführung aus seinem Betriebsvermögen in das der Kapitalgesellschaft ist anders zu beurteilen.

Zwar handelt der Gesellschafter, doch das Merkmal der Überführung in sein privates Vermögen wird nicht erfüllt. Daß die Zuführung von Wirtschaftsgütern in die Kapitalgesellschaft nicht als solche in das private oder außerbetriebliche Vermögen des Gesellschafters gewertet wird, wurde zuvor schon begründet. Damit muß der Entnahme-Tatbestand als nicht realisiert angesehen werden.

Zuvor klang auch schon an, warum die Kapitalgesellschaft den Einlage-Tatbestand nicht zu realisieren in der Lage ist. Bereits mit Erlangung der Verfügungsmacht über die Wirtschaftsgüter wird das Betriebsvermögen erhöht. Der Kapitalgesellschaft bleibt keine Wahlmöglichkeit, ob sie die Gegenstände einlegen will oder nicht, wenn sie bereits die Verfügungsmacht errungen hat. Fehlt sie noch, wäre ihr eine Entscheidung: -Zuführung zum Betriebsvermögen oder nicht- gar nicht möglich. Sie kann ihren Willen

-gerade wegen des Unvermögens darüber zu verfügen nicht durchsetzen. Und erlangt sie die Verfügungsmacht, hat sie also einen durchsetzungsfähigen Anspruch darauf, dann wird ihr das Wirtschaftsgut zivilrechtlich zugerechnet und gehört den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend zu ihrem Betriebsvermögen, ohne daß ihr die Möglichkeit der Wahl bliebe, das Wirtschaftsgut auch in einem Vermögensbereich zu belassen, der nicht zum Betriebsvermögen rechnet.

Die Realisierung des Einlage-Tatbestandes scheitert damit an den Merkmalen der Überführung in verschiedene Bereiche desselben Vermögens desselben Steuerpflichtigen. Es ist nicht erkennbar und nicht selbst-evident, wie hier die Schwierigkeiten bei der Subsumtion überwunden werden sollen. Die vorgetragenen Lösungsmöglichkeiten bieten keinen Anhaltspunkt dafür, wie das Auseinanderfallen des Realitätsausschnitts, von dem die gesetzliche Vorschrift ausgeht, und demjenigen bei Kapitalgesellschaften, in dem sich die Vorgänge tatsächlich abspielen, überbrückt werden könnte.

212 Der Hinweis auf das methodische Mittel des Analogieschlusses stellt selbst noch keine Lösung dar

Der vereinzelt vorgetragene Gedanke, der Einlage- und Entnahme-Begriff sei in der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften analog anzuwenden, blieb ohne jeden Versuch, dies methodisch zu rechtfertigen.

Die Analogie zählt zu den Methoden richterlicher Rechtsfortbildung.¹⁾ "Gesetzesauslegung und richter-

1) siehe dazu: Canaris, Claus-Wilhelm: Lücken im Gesetz; Coing, Helmut: Rechtsphilosophie, S. 333 ff. Esser, Josef: Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, S. 174 ff.; Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 351 ff.;

liche Rechtsfortbildung dürfen nicht als wesens-
verschieden angesehen werden, sondern nur als von-
einander verschiedene Stufen desselben gedanklichen
Verfahrens. Als die Grenze der Auslegung im
engeren Sinne haben wir die des möglichen Wort-
sinns erkannt. Methodisch geleitete Rechtsfort-
bildung über diese Grenze hinaus, aber noch im
Rahmen des ursprünglichen Plans, der Teleologie
des Gesetzes selbst, ist Lückenausfüllung, gesetzes-
immanente¹⁾ Rechtsfortbildung; Rechtsfortbildung
noch über diese Grenze hinaus, aber innerhalb des
Rahmens und der leitenden Prinzipien der Gesamt-
rechtsordnung, ist gesetzesübersteigende Rechts-
fortbildung. Für jede dieser drei Stufen sind be-
stimmte Methoden typisch; obwohl keine scharfen
Grenzen zwischen ihnen gezogen werden können,
empfiehlt es sich deshalb, sie zu unterscheiden.
Es kommt hinzu, daß der Richter, der eine Ent-
scheidung nicht verweigern darf, zur Gesetzesaus-
legung und, sofern das Gesetz lückenhaft ist, zur
Lückenausfüllung in jedem Fall verpflichtet ist,
während er sich zu einer gesetzesübersteigenden
Rechtsfortbildung nur dann entschließen wird, wenn
sehr schwerwiegende Gründe eine solche verlangen."²⁾

Prinzipiell handelt es sich, das wird aus der
zitierten Stelle von Larenz deutlich, um Zweck-
mäßigkeitsregeln, die dem Interpreten helfen sollen,
seine Entscheidung für eine Rechtsansicht auch dann
auf das Gesetz und die dahinterstehenden Wertungen
stützen zu können, selbst wenn eine klare Entscheidung
des Gesetzgebers nicht aufzufinden ist.

Die analoge Anwendung einer Gesetzesvorschrift oder
eines Rechtsgedankens auf einen ähnlich gelagerten
Sachverhalt setzt voraus, daß das Gesetz dafür keine
Regel nennt. Daher wird für eine analoge Rechtsfort-
bildung von der Methodenlehre gefordert, daß im

1) im Original kursiv gedruckt statt unterstrichen;

2) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 350 f.;

positiven Recht eine Lücke vorliegen muß, um einer willkürlichen freien Rechtsfortbildung Schranken zuzuweisen. Die Analogie wird somit da gerechtfertigt sein, wo es der rechtlichen Regelung mangelt.

Da jedoch in nahezu keinem Fall die unmittelbare Zuordnung des Sachverhalts zur Gesetzesvorschrift gelingt - eine Ausnahme wird bei Zahlenbegriffen konstatiert - kann bei einem eng gefaßten Lückenbegriff hier bereits Lückenhaftigkeit vorliegen. Deshalb ist der Lückenbegriff im Schrifttum auch sehr umstritten, besonders aus der Sicht der älteren Anschauung, die von einem geschlossenen Rechtssystem ausging, das prinzipiell als lückenlos angesehen wurde. Die heute vorherrschende ^{Ansicht/} geht aber davon aus, daß das Rechtssystem "offen und ergänzungsbedürftig" ist.¹⁾ Der Lückenbegriff bezieht sich daher nicht auf die Zuordnungsschwierigkeit, die im Wege der Auslegung gelöst werden kann, sondern auf sachliche Problemkomplexe, die keine angemessene gesetzliche Regelung erfahren haben, obwohl die mit dem Gesetz verfolgte Regelungsabsicht diesen Komplex hätte mitregeln müssen, um vollständig zu sein.

Die Bedeutung des Lückenbegriffs "erklärt sich daraus, daß man dem Richter nur dort die Befugnis zur Rechtsfortbildung zusprechen wollte, wo das Gesetz eine 'Lücke' aufwies. Der Lückenbegriff erfüllte also die Aufgabe, die Grenzen abzustecken, innerhalb derer dem Richter eine Rechtsfortbildung gestattet sei."²⁾ Dies gilt heute nicht mehr. Vollziehende Gewalt und Rechtsprechung sind nach Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz

1) vgl. Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 2. Teil passim; Tipke-Kruse: AO-Kommentar, § 1 StAnpG Anm. 8 (S. 1349 f., Stand: Juni 1975): "Die Auslegungskriterien sind Begründungs- und Überzeugungsargumente, weil die Rechtsordnung ein offenes und ergänzungsbedürftiges System ist." (im Original kursiv statt unterstrichen); siehe auch: Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 350 ff. (besonders S. 352, S. 361 f.);

2) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 352;

und Recht gebunden. Damit wird der Richter auf die Rechtsordnung im Ganzen verpflichtet, ihm wird damit das Recht auf Rechtsfortbildung über die "Lücke im Gesetz" hinaus zugewiesen.

"Eine Lücke im Gesetz liegt vor, wenn eine bestimmte Fallgestaltung und die damit gegebenen Probleme vom Gesetzgeber nicht oder nicht vollständig gesehen worden sind und daher aus dem Gesetz auch mit den Mitteln der Auslegung für die damit aufgeworfenen Probleme keine sachgemäße Lösung zu finden ist. Ob und in welchem Umfange der Gesetzgeber solche Fallgestaltung vor Augen gehabt hat, muß durch die historische Auslegung festgestellt werden."¹⁾

Larenz unterscheidet dabei zwischen den Norm- und den Regelungslücken.²⁾ Die Normlücke -die bei sorgfältig ausgearbeiteten Gesetzen sehr selten auftritt- liegt "nur dann vor, wenn eine Gesetzesnorm überhaupt nicht angewandt werden könne, ohne daß ihr eine weitere Bestimmung hinzugefügt wird, die das Gesetz vermissen läßt."³⁾ Die Norm ist in sich unvollständig.

Bei der Regelungslücke ist "eine bestimmte Regelung im ganzen unvollständig, d. h. sie enthält keine Regel für eine solche Frage, die nach der zugrunde liegenden Regelungsabsicht einer Regelung bedarf..... Es ist nicht an dem, daß das Gesetz hier, wollte man es ohne eine Ergänzung anwenden, eine Antwort überhaupt nicht ermöglichte; die Antwort müßte lauten, daß die Frage eben nicht geregelt sei. Eine solche Antwort, vom Richter gegeben, würde aber, wenn es sich um eine Frage handelt, die in den Bereich der vom Gesetz erstrebten rechtlichen Regelung fällt und nicht etwa dem rechtsfreien Raum zuzuweisen ist, eine Rechtsverweigerung bedeuten. Der Richter ist daher, um zu einer dem Recht genügenden Entscheidung

1) Coing, Helmut: Rechtsphilosophie, S. 340;

2) siehe Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 356 f.;

3) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 356;

zu gelangen, genötigt, die Lücke der gesetzlichen Regelung, und zwar in Übereinstimmung mit der zugrunde liegenden Regelungsabsicht und der Teleologie des Gesetzes, auszufüllen."¹⁾

"Normlücken sowohl wie Regelungslücken sind Lücken innerhalb des Regelungszusammenhanges des Gesetzes selbst. Ob eine derartige Lücke vorliegt, ist zu beurteilen vom Standpunkt des Gesetzes selbst, der ihm zugrunde liegenden Regelungsabsicht, der mit ihr verfolgten Zwecke, des gesetzgeberischen 'Plans'. Eine Gesetzeslücke ist eine 'planwidrige Unvollkommenheit' des Gesetzes. Der dem Gesetz zugrunde liegende Regelungsplan ist aus ihm selbst im Wege der historischen und teleologischen Auslegung zu erschließen."²⁾

Als methodische Mittel kommen für die Lückenschließung prinzipiell die Analogie und die teleologische Reduktion in Betracht.³⁾ Während für die teleologische Reduktion gilt, daß Ungleiches auch ungleich zu behandeln ist, gilt bei der Analogie, daß -aufgrund der Gerechtigkeitsidee- Gleiches gleich behandelt werden muß. Daher sind verdeckte Gesetzeslücken -jene, die durch einen gegenüber der immanenten Teleologie des Gesetzes notwendigen Einschränkung des Wortlautes bedürfen- durch teleologische Reduktion zu schließen. Offene Lücken -für eine bestimmte Fallgruppe fehlt im Gesetz die notwendige Regel, die es gemäß seinem Sinn und Zweck haben müßte- sind dagegen durch Analogie zu füllen.

Die Methodenlehre hat sich ausgiebig mit diesen Mitteln der Rechtsfortbildung beschäftigt. Es ist daher unverständlich, daß von Salditt, Bühler-Paulick und Raupach eine analoge Gesetzesanwendung angedeutet wurde, ohne die dafür notwendig voraussetzen Über-

1) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 357;

2) ebenda, S. 358;

3) siehe hierzu und zum folgenden: Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 362 ff.;

legungen anzustellen und Nachweise für die Rechtfertigung ihrer Vermutung aufzuzeigen. Ausführungen in dieser Richtung -etwa ob eine Regelungslücke im Gesetz anzunehmen sei- wären auch besonders in der Hinsicht interessant, als die Rechtsprechung die Anwendbarkeit des Einlage-Begriffes auf § 4 Abs. 1 EStG unmittelbar stützt, ebenso die Nichtanwendbarkeit des Entnahme-Begriffes; von einer Analogie ist in der Rechtsprechung auch nicht andeutungsweise die Rede, weder explizit noch aufgrund des von ihr gezeigten methodischen Vorgehens, wie auch das übrige Schrifttum bei den Anwendbarkeitsüberlegungen nicht auf Gedanken zurückgreift, die eine Auseinandersetzung mit einer etwa notwendig werdenden Analogie -oder einer Abgrenzung zu ihr- erforderlich scheinen läßt.

Neben der Analogie werden als weitere grundsätzliche Rechtsfortbildungsmethoden in der Literatur genannt:¹⁾ die Natur der Sache, die Fallvergleiche, die entwickelte Lehre, die Grundsätze und Prinzipien des historischen Rechtsganzen, die Rechtsidee. Darüber hinaus sind hinzuzurechnen: der Umkehrschluß, das argumentum a maiore ad minus und Sätze des Gewohnheitsrechts.²⁾

In den Ausführungen in der Literatur zu dem hier behandelten Thema werden diese jedoch nicht erwähnt oder in irgend einer Weise darauf -als mögliche Hilfsmittel zur Lösung der Anwendbarkeitsfrage- verwiesen. Verständlich scheint dies, da bereits der Begriff "Analogie" nur von wenigen Autoren in die Diskussion zu diesem Thema eingebracht wurde, ohne darauf näher einzugehen, worin sich eine allgemein vorherrschende Abstinenz gegenüber der Anwendung von Methodenregeln zeigt.

1) siehe Larenz, Karl: Wegweiser zur richterlichen Rechtsschöpfung -Eine rechtsmethodologische Untersuchung- In: Festschrift für Arthur Nikisch, Tübingen 1958, S. 275-305;

2) vgl. Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, S. 171;

22 Die von der Rechtsprechung und Literatur hervorgehobenen Kriterien sind nicht geeignet, das Anwendbarkeitsproblem zu entscheiden

In krassem Gegensatz zu den vorgetragenen Möglichkeiten der unmittelbaren und mittelbaren Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffes stehen die von Rechtsprechung und Literatur herangezogenen Kriterien, die die Anwendbarkeit zu garantieren in der Lage sein sollen. Der Widerspruch scheint deshalb kraß, weil gerade bei der Gesetzesanwendung, die aus methodologischer Sicht als unmittelbare eingestuft werden kann, in besonderem Maße diese Kriterien herausgestellt wurden.

Denn gerade die Rechtsprechung und die befürwortende Literatur gehen so vor, daß sie mit eigens dafür herangezogenen weiteren Merkmalen die Ansicht unmittelbarer, teils auch nur mittelbarer, Gesetzesanwendung stützen. Die charakteristische Vorgehensweise dabei ist: weil ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, ist der Einlagen-Begriff auch bei Kapitalgesellschaften anwendbar, weil die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns verletzt wurde, liegen verdeckte Einlagen vor, und zusammen mit dem zugrundeliegenden Gesellschaftsverhältnis ist § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG folglich anwendbar, weil gesellschaftliche Einlagen den einkommensteuerlichen gleichzuachten sind, ist der Einlagen-Begriff des EStG anwendbar, weil Gewinneutralität erreicht werden soll, können Vermögensmehrungen das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht verändern, § 4 Abs. 1 EStG bestimmt das und ist daher anwendbar.

Dabei wird nichts über die Herkunft gerade dieser, die Anwendbarkeit des Einlagenbegriffs "beweisender", Kriterien ausgeführt. Gerade das wäre aber von besonderem Interesse, da nicht erkennbar ist, in welcher Beziehung diese einzelnen Merkmale -bis auf das der Gewinneutralität- zum gesetzlichen Tatbe-

stand stehen. Gerade wenn ihnen Beweiskraft zukommen soll, müßte deren Herkunft zuvor offengelegt werden und gezeigt werden können, daß sie Merkmale des gesetzlich beschriebenen Tatbestandes selbst sind, wie anders sollten sie sonst Kriterien dafür sein, daß durch sie der Nachweis der Anwendbarkeit erbracht werden kann?

Waheliegend ist der Verdacht, daß sich hinter diesen Merkmalen, die in der Rechtsprechung und Teilen der Literatur als Beweisanzeichen für die Anwendbarkeit herangezogen werden, vielmehr eine Schöpfung vorliegt, die als Ersatz-Tatbestand für Kapitalgesellschaften -Ersatz für den Einlagen-Tatbestand des EStG für natürliche Personen- anzusehen ist. Da sie aber über den Umweg -Kennzeichen der unbezweifelbaren Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 1bis 3 EStG auch bei Kapitalgesellschaften zu sein- eingeführt wurden, also ihnen Beweisfunktion nicht aber Tatbestandsfunktion zugewiesen wurde, fiel es gar nicht auf und rief auch keinen methodologisch begründeten Widerspruch hervor, daß hier unzulässigerweise ein neuer Tatbestand ins Steuerrecht eingeführt wurde. Zugleich ergab sich der Vorteil, nicht begründen zu müssen, woher diese Merkmale kommen und wie sie zu legitimieren sind.

Es ist der rechtsprechenden Gewalt prinzipiell untersagt, neue Tatbestände in das Steuerrecht -das als staatliches Eingriffsrecht in die Privatsphäre des Bürgers in besonderen Maße "aus dem Diktum des Gesetzgebers"¹⁾ lebt- einzuführen. Sie ist an Recht und Gesetz gebunden. Sie überschreitet weit ihre Kompetenz, wenn sie gesetzgeberisch tätig wird.

1) so das Zitat bei Wallis, Hugo von: Das Verhältnis von Gesetz und Rechtsprechung im Steuerrecht. In: DStZ (A) 61. Jg. (1973), S. 58-60 (S. 58); und im Urteil des Ersten Senats des BVerfG vom 24 Januar 1962 - 1 BvR 232/60 - Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, Bd. 13, S. 318 (S. 328), auf Bühler-Strickrodt: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 658 verweisend;

Eine tatbestandliche Funktion darf ihnen also nicht übertragen werden.

Ob dagegen den einzelnen Merkmalen die Funktion zukommt, die Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Betriffes zu beweisen, muß näher betrachtet werden.

220 Die Gewinneutralität

Häufig wurde sowohl von der Rechtsprechung als auch vom Schrifttum auf die Gewinneutralität der Einlagen hingewiesen und diese zur Stützung des eingenommenen Standpunktes angeführt.¹⁾ Dabei enthält § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG nicht explizite, daß Einlagen und Entnahmen gewinneutral sein müssen. Dieses Ergebnis soll sich, nach dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Anordnung: -der Vermehrung um den Wert der Entnahmen und der Verminderung um den Wert der Einlagen- beim Betriebsvermögensvergleich erst einstellen. Diese Korrektur des Ergebnisses, das sich ausschließlich aus dem Vergleich der Betriebsvermögensstände jeweils zum Ende aufeinanderfolgender Wirtschaftsjahre ergibt, ist notwendig, um einen nur aus gewerblicher Tätigkeit erwirtschafteten Gewinn zu ermitteln.

Der Gesetzgeber hat sich für dieses Ermittlungsverfahren (Betriebsvermögensvergleich) entschieden -denkbar wären ebenso auch andere- und hat folglich bestimmte Vermögensänderungen durch den Einlage- und Entnahme-Begriff herausgenommen, da sie nicht gewerblich erwirtschaftet werden. Beabsichtigt ist somit eine Gewinneutralisierung jener Vorgänge, die sich zuvor vermögensändernd ausgewirkt haben müssen und damit Auswirkung auf den Gewinn hätten, wenn sie nicht korrigiert würden.

1) siehe Punkt 100 bis 101 auf S. 9 bis 23;

Dieser Gesichtspunkt "Gewinneutralität von Einlagen" wird nun teilweise in der Diskussion so gewendet, daß er stützendes Argument für die Anwendbarkeit des Einlagen-Begriffes bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften bildet. - Des zutreffenden Bildes wegen sei darauf hingewiesen, daß dieser Gesichtspunkt einer neben weiteren bedeutenden Argumenten ist.

Diesem Argument kommt jedoch keine Überzeugungskraft zu - es wird für jeden Lösungsvorschlag verwendbar sein, dessen Konsequenz auf die Gewinneutralität dieser vermögensändernden Vorgänge hinausläuft. Denn ist diese Wirkung das normativ vorgegebene und in der Realität anzustrebende Ziel, und es finden sich mehrere verschiedene Möglichkeiten, wie durch Auslegung oder Rechtsfortbildung von § 4 Abs. 1 EStG die bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalte erfaßt werden können, so wird dieses Kriterium für alle sprechen, als deren Konsequenz sich Gewinneutralität einstellt. Ein bestimmtes Ziel ist stets auf verschiedenen Wegen erreichbar. Nur als Ausscheidungskriterium zwischen mehreren Lösungsvorschlägen käme diesem Argument Bedeutung zu; es könnte dazu dienen, jene Lösungsvorschläge zu eliminieren, die dieses Ergebnis nicht erzielen.

Unbemerkt bleibt dabei jedoch, daß die Verwirklichung des Zieles -Gewinneutralität- aber bereits die Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffes voraussetzt, denn sie ist Rechtsfolge dann, wenn die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG Anwendung finden kann, die Subsumtion also in allen Punkten gelingt. Mit einer Folge aber, die sich erst nach Klärung der Anwendbarkeitsfrage in positivem Sinne einstellen kann, läßt sich deren Anwendbarkeit nicht stützen oder gar beweisen.

221 Das Gesellschaftsverhältnis

Die Schwierigkeiten, die sich bei der Subsumtion des gemeinsamen Handelns von Kapitalgesellschaft und Anteilseigner unter das gesetzliche Merkmal des Handelns des Steuerpflichtigen ergeben, wurden schon offengelegt.¹⁾

Laut herrschender Ansicht soll der Einlagen-Tatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei Kapitalgesellschaften dann realisiert sein, wenn -neben anderen Merkmalen- ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, das als ursächlich angesehen wird für vermögensändernde Vorgänge zwischen Gesellschafter und Gesellschaftsvermögen. Das Gesellschaftsverhältnis wird als ein entscheidendes Kriterium genannt, was vorliegen muß, wenn bei Kapitalgesellschaften der Einlagen-Tatbestand erfüllt sein soll.

Wenn man die auf gesellschaftlicher Ebene zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner auftretenden Leistungsbeziehungen erfassen will, so scheint dieser Indikator sehr treffend aus dem Sachverhaltsbereich der Kapitalgesellschaft ausgewählt, denn bereits das Beteiligtsein durch den Erwerb von Anteilen an der Kapitalgesellschaft begründet das Gesellschaftsverhältnis. Die subjektiven Rechte und Pflichten der Anteilseigner werden durch die Satzung oder den Gesellschaftsvertrag -ein bedeutsames Merkmal, das im Begriff des Gesellschaftsverhältnisses impliziert ist- bestimmt;²⁾ also auch vermögensändernde Vorgänge bei der Kapitalgesellschaft, wobei sich aus der genauen Bestimmung ergibt, welche Richtung die Vermögensänderung nimmt: entweder Kapitalerhöhung -steuerrechtlich als offene Einlage qualifiziert- oder Kapitalherabsetzung. Nicht erfaßt werden damit alle vermögensändernden Vorgänge bei der Kapitalgesellschaft, die von oder an nicht be-

1) siehe Punkt 210 auf S. 43 ff.;

2) vgl. Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht. 3., völlig neubearb. Aufl., Karlsruhe 1973, S. 33;

teiligte Personen -die auch den Anteilseignern nicht nahestehen- geleistet werden. Dem Merkmal kommt somit auch eine zutreffende Abgrenzungsfunktion zu.

Der Begriff des Gesellschaftsverhältnisses ist jedoch kennzeichnendes Merkmal zur näheren Bestimmung eines Aspekts des Sachverhaltsbereichs bei Kapitalgesellschaften. Es ist aber kein Merkmal der gesetzlichen Norm. Würde es in die gesetzliche Vorschrift aufgenommen, so würde sich deren Anwendbarkeitsbereich auch auf das Sachverhaltsgebiet bei Kapitalgesellschaften ausweiten. Zwischen dem den Sachverhaltsbereich kennzeichnenden Merkmal und dem gesetzlichen Tatbestand besteht aber keinerlei Beziehung. Eine solche nachzuweisen wäre aber erforderlich gewesen, wenn akzeptiert werden soll, daß dieses Merkmal für die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG auf Kapitalgesellschaften spricht.

Der von der gesetzlichen Vorschrift erfaßte Realitätsausschnitt umfaßt das Gesellschaftsverhältnis bei Kapitalgesellschaften jedoch nicht - hier klafft eine Lücke. Hält man sich dies vor Augen, so bleibt es unerfindlich, wieso das Merkmal des Gesellschaftsverhältnisses für die Anwendbarkeit einer Vorschrift sprechen soll, zu deren Sachverhaltsbereich gar keine Verbindung besteht.

222 Die Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns

Ein weiteres Merkmal, dem Bedeutung für das Anwendbarkeitsproblem zugesprochen wird, ist die Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns auf Seiten des Anteilseigners. Dieses Kriterium ist ebenfalls geeignet, einen speziellen

-bei Kapitalgesellschaften auftretenden- Realitäts-
ausschnitt zu charakterisieren.

Zwischen dem Anteilseigner und der Kapitalgesellschaft sind Leistungsbeziehungen wie zwischen fremden Personen ebenfalls möglich und üblich. Damit ergibt sich aber die Notwendigkeit, zwischen Vorgängen unterscheiden zu müssen, die von schuldrechtlichen Komponenten einerseits und von gesellschaftlichen andererseits bestimmt werden. Diejenigen Vorgänge gesellschaftlicher Art, die durch Satzungsbestimmungen hervorgerufen werden -z. B. Kapitalerhöhung oder -herabsetzung- können als offene Vorgänge bezeichnet werden. Sie werden mit dem allgemeinen Begriff des Gesellschaftsverhältnisses abgedeckt. Zu den gesellschaftlichen Vorgängen werden aber auch jene gerechnet, die gerade nicht aus Satzungsbestimmungen resultieren, also freiwillige Zufuhr von Vermögensvorteilen an die Kapitalgesellschaft, bekannt unter dem Begriff der verdeckten Einlagen. Verdeckte Entnahmen -also die, der wirtschaftlichen Bedeutung nach, entsprechende Vermögensänderung in umgekehrter Richtung- will man wegen der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht gelten lassen.¹⁾

Um diesen Sachverhalt von den satzungsmäßig bestimmten Leistungspflichten, vor allem aber von den möglichen schuldrechtlichen Beziehungen abgrenzen zu können, kann hier von der Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns -im Sinne von § 347 HGB- gesprochen werden. Ausgegangen wird davon, daß auf Seiten des Anteilseigners die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns vorherrschen muß, wie dies auch auf Seiten der Kapitalgesellschaft gemäß § 93 Abs. 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG gelten muß, wenn es um die schuldrechtlichen Beziehungen geht.

1) vgl. Döllnerer, Georg: VGA, S. 128 f.; derselbe: Verdeckte Einlagen, S. 1274;

Wird diese Sorgfaltspflicht verletzt, d. h. die Leistungsbeziehungen fallen zu Gunsten oder zu Ungunsten der Kapitalgesellschaft aus, so werden die wertmäßigen Vor- und Nachteile als aus der gesellschaftlichen Sphäre kommend eingestuft. Das Kriterium der Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns ist also zur Kennzeichnung ganz bestimmter Sachverhalte eingeführt.

Mit der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG hat dies nichts zu tun. Wenn Gewinneutralität dieser Vorgänge erreicht werden soll, so wäre dieses Sachverhaltsmerkmal geeignet -wenn es in den Normtext aufgenommen würde- für diese Gruppe von Sachverhalten diese Folge sicherzustellen, aber für die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG selbst, läßt sich daraus nichts gewinnen.

Für das Merkmal "Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns" gilt das Gleiche wie für das -auf derselben Stufe einzuordnende Merkmal "Satzungsbestimmungen" oder "Gesellschaftsvertragsregelungen"- es sind jeweils Merkmale, die zum Begriff des Gesellschaftsverhältnisses hinzutretenden Realitätsausschnitt bei Kapitalgesellschaften näher bestimmen. Die Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG ist aber ein Problem der Auslegung des Gesetzestextes und der Subsumtion des Sachverhaltes darunter; sie kann unmöglich auf der Ebene der Sachverhaltsbeschreibung gelöst werden.

223 Die Gleichachtung gesellschaftlicher mit einkommensteuerlichen Einlagen

Eine unmittelbare Verbindung zwischen den mit Hilfe der Sachverhaltsmerkmale des Gesellschaftsverhältnisses und der verletzten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns von Rechtsprechung und Schrifttum festgestellten gesellschaftlichen Einlagen und dem ge-

gesetzlichen Einlagen-Begriff wurde allerdings auf andere Weise hergestellt: sie wurden denen in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG "gleichgestellt".

Bei den Sachverhalten, die unter dem Begriff der offenen Einlagen verstanden werden, wird der Einlagen-Begriff im Sinne von § 27 AktG benutzt,¹⁾ da hier der Sachverhalt alle tatbestandlichen Voraussetzungen des Gesellschaftsrechts erfüllt. Die über das Merkmal der verletzten Sorgfaltspflicht eines ordentlichen Kaufmanns erfaßbaren Sachverhalte werden unter dem Begriff der verdeckten Einlage zusammengefaßt. Seinem wirtschaftlichen Gehalt nach wird er -der Literatur und Rechtsprechung zufolge-²⁾ den gesellschaftsrechtlichen Vorgängen gleichgeachtet. Zusammengefaßt unter gesellschaftlichen Einlagen erfolgt sodann die Gleichachtung mit dem einkommensteuerlichen Einlagen-Begriff. Zwar mangelt es an der gedanklichen und methodisch hergestellten Verbindung, welche Überlegungen eine solche Gleichachtung oder Gleichstellung rechtfertigen können, doch daß so tatsächlich verfahren wird, daran besteht kein Zweifel; die Rechtsprechung vertritt diese These schon seit 1936 unverändert.³⁾

Auffallend ist dabei, daß diese Gleichachtung gesellschaftlicher mit steuerrechtlichen Tatbeständen nur auf den Einlagen-Begriff nicht aber auch auf den der Entnahme angewandt wird. Einsichtig könnte es dann sein, wenn es zutreffend wäre, daß es im Körperschaftsteuerbereich keine Entnahmen gibt,⁴⁾ die Anwendbarkeit des einkommensteuerlichen Entnahme-Begriffes auf Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften gar nicht zur Diskussion stünde. Auf die Frage aber, wie es verhindert

1) vgl. Barske, K.: Sacheinlagen, S. 828; ähnlich Thiel, Rudolf: Sacheinlagenbewertung, S. 334;

2) siehe Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 6 KStG Anm 41 (Stand: Febr. 1975);

3) siehe RFH, Urt. vom 28. Juli 1936 - I A 83/36 - RStBl. 1936, S. 951 Punkt 2 des Leitsatzes;

4) so die Feststellung des BFH in seinem Urt. vom 13. September 1967 - I 99/64 - BStBl. 1968 II, S. 20 (S. 21); siehe auch das Zitat daraus auf S. 27 der vorliegenden Arbeit;

werden kann und ob dies auch verhindert werden soll, daß sich dann Kapitalherabsetzungen auf den Betriebsvermögensvergleich auswirken werden, gibt es keine Antwort.

Den Ausgangspunkt der Entwicklung stellte die Geltungsanordnung des Reichsfinanzhofs dar, daß Vorteilszuwendungen an die Kapitalgesellschaft den gesellschaftlichen Einlagen gleichzuachten sind.¹⁾

Der Bundesfinanzhof legt in einer Urteilsbegründung dar, daß von dem einkommensteuerlichen Einlagen-Begriff sowohl die Vorteilszuwendung als auch die gesellschaftsrechtlichen Einlagen erfaßt werden.²⁾

- 1) vgl. RFH, Urt. vom 28. Juli 1936 - I A 83/36 - RStBl. 1936, S. 951 Punkt 2 des Leitsatzes; RFH, Urt. vom 22. Juni 1943 - I 204/42 - RStBl. 1943, S. 587 beruft sich in seiner Begründung bereits darauf;
- 2) vgl. BFH, Urt. vom 28. Februar 1956 - I 92/54 U - BStBl. 1956 III, S. 154, S. 155: "Vermögensmehrungen von Kapitalgesellschaften sind demnach grundsätzlich steuerpflichtig, falls sie nicht von der Besteuerung ausgenommen sind. Das ist bei E i n l a g e n der Fall und dem, was den Einlagen gleichzustellen ist..... Die Ausnahme beruht auf dem auch für die Körperschaftsteuer anwendbaren § 4 Abs. 1 EStG.... Zu den Einlagen gehören alle Leistungen, die auf gesellschaftsrechtlichen Vorgängen beruhen und die von Gesellschaftern der Gesellschaft ohne jede Gegenleistung zugeführt werden." Erst nach diesen allgemeinen Ausführungen folgt anschließend der Schluß auf den speziellen von diesem Urteil behandelten Fall.
Besonders hervorgehoben sei hier, daß danach auch gesellschaftsrechtliche Einlagen von § 4 Abs. 1 EStG erfaßt werden. Dies bestätigen: BFH, Urt. vom 29. Mai 1968 - I 187/65 - BStBl. 1968 II, S. 722, wo auf S. 723 auf das RFH-Urteil - I 204/42 - das in FN 1 zitiert ist, verwiesen und wiederholt wird, daß die Vorteilsgewähr den gesellschaftsrechtlichen Einlagen gleichzuachten sei - der RFH sprach von gesellschaftlichen - und der Senat von dieser Rechtsansicht nicht abzugehen beabsichtigt. Auch BFH, Urt. vom 30. April 1968 - I 161/65 - BStBl. 1968 II, S. 720, führt auf S. 722 aus, daß auf gesellschaftsrechtlichen Vorgängen beruhende Einlagen wegen § 4 Abs. 1 EStG nicht den Gewinn erhöhen können. Da im BFH, Urt. vom 3. Februar 1971 - I R 51/66 - BStBl. 1971 II, S. 408 nur zur verdeckten Einlage Stellung genommen wurde, bedeutet es keine Einschränkung des oben Gesagten, wenn der BFH ausführte (S. 410): "Die Rechtsprechung des RFH und des BFH über die Steuerfreiheit verdeckter Einlagen beruht auf dem Rechtsgedanken des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG, daß beim Vermögensvergleich Einlagen abzuziehen sind."

Damit werden die Vorteilszuwendungen den gesellschaftlichen und diese den einkommensteuerlichen Einlagen gleichgeachtet. Sie gelten als solche, d. h. tatsächlich sind die einzelnen Tatbestände einander nicht gleich. Aber für steuerliche Zwecke werden sie so angesehen, als seien sie einander gleich. Damit arbeitet die herrschende Meinung im Falle der Gleichachtung der gesellschaftsrechtlichen mit den einkommensteuerlichen Einlagen mit einer Fiktion, im Falle der Vorteilszuwendung könnte man gar von einer Doppelfiktion sprechen.

"Die juristische Fiktion besteht in der gewollten Gleichstellung eines als ungleich Gewußten. Dadurch, daß die tatsächliche Ungleichheit des Gleichgesetzen demjenigen, der sich der Fiktion bedient, bewußt ist, unterscheidet sich die Fiktion von einer irrtümlich falschen Identifizierung oder Subsumtion."¹⁾

Die Gleichachtung gesellschaftlicher Einlagen hat somit den Sinn, die in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG genannte Rechtsfolge bei der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaft ebenfalls eintreten zu lassen.

Nach dem obigen Zitat von Larenz ist davon auszugehen, daß über die Ungleichheit kein Zweifel besteht. Sowohl die Sachverhalte der offenen, verdeckten und der einkommensteuerlichen Einlage sind verschieden voneinander, als auch die gesetzlichen Tatbestände, die diese Sachverhalte erfassen sollen.

Die Gleichachtungsforderung zählt nicht zum Bereich der Sachverhaltsbeurteilung sondern rechnet zum Normenbereich, ist Geltungsanordnung. Bei Verwirklichung der gesellschaftsrechtlichen Einlage oder der Vorteilsgewähr gilt der Norm entsprechend der einkommensteuerliche Einlagen-Tatbestand insofern als erfüllt, als nun die im Gesetz dafür vorgesehene Rechtsfolge auch für diese Tatbestände eintritt. So "... ist die gesetzliche Fiktion ein Ausdrucksmittel, das die Funktion einer Verweisung

1) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 245;

..... erfüllt,"¹⁾ in unserem Falle: Verweisung auf die Rechtsfolgen, die eintreten, wenn der Einlagen-Tatbestand vom Sachverhalt erfüllt wird.

Allerdings möchte man zweifeln, ob es sich hier um eine gesetzliche Fiktion handeln kann, da der Gesetzeswortlaut davon nicht spricht und die Gleichachtung von Rechtsprechung und Literatur behauptet wird. "....die Fiktion als Mittel der Begründung eines Gerichtsurteils (ist anders) zu bewerten. Die Begründung erhebt, anders als ein Rechtssatz, Anspruch auf Richtigkeit im Sinne einer zutreffenden Erkenntnis, sie ordnet nicht an, sondern will überzeugen. Im Begründungszusammenhang eines gerichtlichen Urteils bedeutet die Fiktion, daß ein Tatbestandselement, aus dem der Richter eine Rechtsfolge herleitet, fingiert, d. h. als im Sachverhalt vorhanden von ihm hingestellt wird, obgleich er weiß oder sich doch darüber klar sein müßte, daß dem in der Tat nicht so ist."²⁾

Danach müßte die Gleichachtungsforderung unbeachtet bleiben, wenn sie nur im Begründungszusammenhang in der von Larenz beschriebenen Weise aufgetreten ist. Doch das trifft nicht zu. "Der Urteilspruch als solcher ist Geltungsanordnung"³⁾ Man wird allerdings auch zugestehen müssen, daß ein Festhalten an einer solchen in früheren Urteilen geäußerten Ansicht zur Geltungsanordnung erstarkt - dies ist Teil der richterlichen Rechtsfortbildung. Im Falle der Gleichachtung muß davon ausgegangen werden, daß die von der Rechtsprechung herausgebildete Gleichachtung geltendes Recht ist, das auf rechtlicher Fiktion beruht.

Nach Art. 20 Abs. 3 GG ist der Richter aber an Ge-

1) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 247;

2) ders.: Methodenlehre, S. 247;

3) ders.: Methodenlehre, S. 247 und dort seine
FN 24;

setz und Recht gebunden. Die Rechtsprechung hat von dem geltenden Recht und Gesetz auszugehen. Dabei darf "die ökonomische Handlungsfreiheit als Ausfluß der freien Entfaltung der Persönlichkeit"¹⁾ nur soweit eingeengt werden, als es die Verfassung zuläßt. Der Rechtsprechung ist es jedoch nicht genommen, ja es ist sogar ihr Auftrag, im Rahmen richterlicher Rechtsfortbildung gestaltend mitzuwirken.²⁾ Jedoch kommt der rechtsprechenden Gewalt -aufgrund des verfassungsmäßigen Gewaltenteilungsprinzips- keine Gesetzgebungskompetenz zu.

Die Fiktion ist aber, wie wir oben gesehen haben, ein gesetzestechnisches Mittel, um umständliche Wiederholungen zu vermeiden.³⁾ Seine Funktion besteht darin, daß der Gesetzgeber einen bisher noch nicht normierten Tatbestand beschreibt und eine bereits im Gesetz genannte Rechtsfolge, die auch für diesen Tatbestand gelten soll, dadurch für diesen Fall zur Anwendung bringt, daß er den genannten Tatbestand dem zuvor schon beschriebenen gleichstellt. Die Rechtsfolge tritt dann stets ein, wenn einer der genannten Tatbestände vom Sachverhalt erfüllt ist. Die gleiche Absicht läßt sich auch mit einer Verweisung erreichen, dann wird nicht der Tatbestand einem anderen gleichgestellt, sondern als Rechtsfolge wird auf die an anderer Stelle im Gesetz schon beschriebene verwiesen.

Das gesetzestechnische Mittel der Gleichachtung läßt es nur zu, gesetzlich normierte Tatbestände einander gleichzuachten, so daß die für den einen Fall genannte Rechtsfolge auch für den gleichzuachtenden eintreten soll. Subsumiert werden muß jedoch jeder einzelne Sachverhalt unter "seinen" Tatbestand. Eine Gleichachtung von verschiedenen, sich ereignenden Sachverhalten ist schlicht weg unmöglich.

1) Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 26 f.;

2) siehe Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 352 und passim;

3) siehe S. 82 f. dieser Arbeit und Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 245;

Die Zuordnung des Sachverhaltes der einseitigen Vorteilszuwendung des Anteilseigners an die Kapitalgesellschaft zu dem Tatbestand der Einlage gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG kann nicht gelingen, da die gesetzlich genannten Merkmale auf ganz andere Sachverhalte abstellen. Wollte man jetzt den von dieser Vorschrift zu erfassenden Sachverhalt und den der Vorteilszuwendung gleichachten, so kann die Subsumtion dennoch nicht gelingen, da im Gesetz keine Merkmale zu finden sind, unter die die Vorteilszuwendung subsumiert werden könnte - das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung stellt aber gerade diese Anforderung.

Die durch das Sachverhalts-Merkmal der verletzten Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gekennzeichneten Sachverhalte -als verdeckte Einlagen bekannt- werden den offenen Einlagen gleichgeachtet. Zusammengefaßt unter dem Begriff der gesellschaftlichen Einlage werden sie dem einkommensteuerlichen gleichgestellt. Einen gesetzlich verankerten Tatbestand "verdeckte Einlage" gibt es nicht. Wohl aber den der offenen Einlage, womit der Einlagen-Begriff im Sinne von § 27 AktG gemeint ist (Barske, Thiel). Nun ließe sich eine gesetzestechnische Gleichachtung zwischen den Einlagen im Sinne von § 27 AktG und den in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG genannten denken - eine Gleichachtung des Sachverhalts "verdeckte Einlagen" mit dem Tatbestand i. S. von § 27 AktG aber nicht. Denn eine Zuordnung des Sachverhalts der verdeckten Einlage zu dem gesellschaftsrechtlich normierten Tatbestand würde nicht gelingen können, da die genannten Tatbestandsmerkmale ja nichts mit diesem Sachverhalt zu tun haben. Erst müßte die den Sachverhalt der verdeckten Einlage kennzeichnenden Merkmale zur gesetzlichen Norm erhoben werden, dann könnte diese Vorschrift -durch den Gesetzgeber- einer anderen, bereits normierten, gleichgeachtet werden.

Durch diese Art der praktizierten Gleichachtung des

"gesellschaftlichen" Einlagen-Begriffs mit dem steuerlichen durch die Rechtsprechung wird ein bisher im Gesetz nicht geregelter Sachverhalt zum Tatbestand erhoben und dieser wie auch ein anderer bisher nicht genannter Tatbestand eingeführt und per Fiktion eine Rechtsfolge daran geknüpft - dies ist ein Verstoß gegen das Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit oder Gesetzmäßigkeit der Besteuerung. Eine so begründete Anwendbarkeit von § 4 Abs. 1 EStG ist unzulässig.

Eventuelle Einwendungen gegen diese Schlußfolgerung könnten darauf verweisen, daß durch langjährige Praxis Gewohnheitsrecht entstanden sei, die diese angemaßte Gesetzgebungskompetenz durch die Rechtsprechung nachträglich legitimiere.

Die heute dazu vorherrschende Ansicht ist, daß sich Gewohnheitsrecht nicht mehr durch langjährige Übung herauskristallisiert - der Gesetzgeber ist dazu viel zu aktiv und die gesetzlichen Regelungsbereiche so weitreichend, daß dafür kaum noch Raum bleibt.¹⁾

Unter Gewohnheitsrecht wird heute in erster Linie das "Richterrecht" oder die "ständige Rechtsprechung" verstanden.²⁾ Es ist hauptsächlich auf jene Gebiete zurückgedrängt, die durch Generalklauseln und unbestimmte Gesetzesbegriffe, wie z. B. die guten Sitten oder die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, der Konkretisierung durch Bildung von Gewohnheitsrecht

1) siehe Coing, Helmut, Grundzüge der Rechtsphilosophie, S. 134 ff.; Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 345 f.;

2) siehe Coing, Helmut: Grundzüge der Rechtsphilosophie, S. 134: "Die moderne Rechtswissenschaft faßt denn auch unter dem Begriff des Gewohnheitsrechts im Grunde zwei ganz andere Erscheinungen: das Juristenrecht und den Gerichtsgebrauch, das Recht, das in richterlichen Entscheidungen lebt." So auch Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 346; Anderer Ansicht: Kruse, Heinrich Wilhelm, der auf die "langandauernde(n) Übung der am Rechtsleben teilnehmenden Personen" abstellt; siehe derselbe unter dem Stichwort "Gewohnheitsrecht" im Handwörterbuch des Steuerrechts, Erster Band, München Bonn (1972), S. 520;

belassen wurden.¹⁾ Und für dies gilt, wegen der richterlichen Bindung an Recht und Gesetz, daß eine gewohnheitliche Entwicklung nur innerhalb dieses Rahmens möglich ist. "Steuertatbestände können nicht durch Gewohnheitsrecht normiert werden: Steuer-schaffendes Gewohnheitsrecht gibt es nicht."²⁾

Danach ist auch eine Rechtfertigung der geltenden Rechtsansicht zu der Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffes bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften auf der Grundlage des Gewohnheitsrechts nicht möglich.

Eine vom Ergebnis her gleiche Zielrichtung scheint jedoch mit dem Mittel der gesetzlichen Fiktion und auch der gesetzlichen Verweisung einerseits und andererseits mit der richterlichen Rechtsfortbildung durch Analogie gegeben zu sein. In jedem dieser Fälle wird eine bereits in einem Gesetz normierte Rechtsfolge für einen weiteren Tatbestand für ebenfalls anwendbar erklärt. Die Rechtsprechung deutete bei ihrer Herausarbeitung der Gleichachtung des gesellschaftlichen mit dem einkommensteuerlichen Einlagen-Begriff in keiner Weise an, daß sie zwischen diesen beiden prinzipiell unterschiedlichen methodischen Mitteln -einmal der Gesetzgebung zum anderen der Rechtsfortbildung- zu unterscheiden weiß. Es findet sich auch kein Hinweis, daß das gefundene Resultat, für den gesellschaftlichen Einlagen-Begriff die Rechtsfolgen des einkommensteuerlichen Einlagen-Begriffes eintreten zu lassen, etwa durch analoge Gesetzesanwendung zustande gekommen sein könnte. Dabei kann sich die Rechtsprechung nicht darauf berufen, daß zur damaligen Zeit -die Gleichachtungsthese wurde

1) siehe dazu ganz allgemein: Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung;

2) ders.: Steuerrecht, S. 82; ders. im Handwörterbuch des Steuerrechts, S. 520: "Durch Gerichtsgebrauch und ständige Verwaltungsübung allein kann Gewohnheitsrecht nicht entstehen." Und: "Im Steuerrecht können steuerrechtliche Tatbestände nicht durch Gewohnheitsrecht entstehen."

1936 erstmals angewandt- die Ergebnisse der Methodenlehre eine solche Unterscheidung noch nicht erlaubt hätten. Die Differenzierung zwischen den Voraussetzungen für das eine oder das andere Mittel waren damals längst bekannt.¹⁾

Voraussetzung zur Anwendung der gesetzestechnischen Fiktion ist einmal, daß sie vom gesetzgebenden Organ bei der Formulierung oder Reformulierung eines zu erlassenden oder zu überarbeitenden Gesetzes benutzt wird. Sie eignet sich nur, wenn in einem schon zuvor ins Gesetz aufgenommenen Rechtssatz eine Rechtsfolge genannt ist, die auch für den jetzt anstehenden und zu regelnden Tatbestand gelten soll. Wird nun auf die schon normierte Rechtsfolge verwiesen, so hat das den Sinn, Wiederholungen zu vermeiden und den Gesetzestext zu straffen - also stilistische Bedeutung.

Ein ganz anderer Hintergrund findet sich bei der Rechtsfortbildung durch Analogie. Sie ist ein methodisches Mittel mit dem die Rechtsprechung arbeitet, nicht aber der Gesetzgeber. Da die Rechtsprechung an Recht und Gesetz gebunden ist - das ist auch der Gesetzgeber, dem aber, in besonderem Maße an die Verfassung gebunden, darüber hinaus die Rechtssetzungsbefugnis übertragen ist - gelten hier nach herrschender Auffassung strengere Maßstäbe für die Rechtsfortbildung. Die analoge Anwendung einer bereits gegebenen Rechtsregel auf einen bisher im Gesetz nicht geregelten Sachverhalt darf nach einhelliger Auffassung nur dann angewandt werden, wenn das Gesetz oder das Recht in Bezug auf diesen Fall eine Lücke enthält, wenn die Regelungsabsicht des damaligen Gesetzgebers diesen Fall versehentlich

1) siehe beispielsweise: Somló, Felix: Juristische Grundlehre. Neudruck der 2. Aufl. -Leipzig 1927-Aalen 1973, S. 403-415; Isay, Hermann: Rechtsnorm und Entscheidung. Berlin 1929, S. 148 f.; siehe auch ganz allgemein: Larenz, Karl: Methodenlehre, I. Historisch-kritischer Teil;

nicht erfaßt hat oder nicht erfassen konnte, weil derartige Sachverhalte damals noch nicht aufgetreten sind.

Bevor somit dem Richter das Recht zugestanden wird, Recht -unter Beachtung der in den Gesetzen enthaltenen Prinzipien- in Analogie fortzubilden, muß die Notwendigkeit zu dieser Rechtsfortbildung erst aufgezeigt werden. Der Nachweis dafür, daß das anstehende Problem vom Gesetz oder Recht nicht abgedeckt wurde, muß erst erbracht werden - erst danach wird der rechtssprechenden Gewalt zugestanden, eine Rechtsregel bilden zu können, die auf dem Analogieschluß beruht.

In unserem Falle ist in keiner Weise ersichtlich, daß die Rechtsprechung solche Erwägungen angestellt hätte, noch daß sie daran gezweifelt hätte, daß die hier einschlägige gesetzliche Regelung unvollständig sein könnte. Sie hat in sehr autonomer Weise zum Mittel der Gesetzgebungstechnik gegriffen, ohne zu beachten, daß sie sich damit weit über den ihr zugewiesenen Kompetenzbereich hinwegsetzte.

So zutreffend die Merkmale des Gesellschaftsverhältnisses nebst Satzungsbestimmung und Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns sind, um auf der Ebene eines möglichen Gesetzestextes den Realitätsausschnitt bei Kapitalgesellschaften wirksam zu verankern, so wertlos wird dieses ganze Bemühen durch die mangelhafte gesetzliche Abstützung und verfassungswidrig genutzte Gesetzgebungskompetenz durch die Rechtsprechung. Ein Argument für die Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffes kann der Gleichachtungsthese nicht abgewonnen werden.

24 Zusammenfassende Worte

Die im ersten Kapitel ausführlich gezeigte Vorgehensweise bei der Rechtsanwendung durch die Rechtsprechung

und Literatur ist in vieler Hinsicht in sich widersprüchlich. Als besonders gegensätzlich erschien dabei, daß die vorherrschende Ansicht den Einlagen-Begriff auf Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften anwendet, den Entnahme-Begriff hingegen nicht, aber nicht deutlich machen konnte, welcher fundamentaler Gegensatz zwischen beiden eine gegensätzliche Rechtsanwendung erzwingt.

Es handelt sich hier um ein Problem der Gesetzesauslegung und -anwendung. Allgemeine Regeln dazu werden in der juristischen Methodenlehre erarbeitet und diskutiert. Danach muß jede Rechtsanwendung -also Auslegung und Subsumtion- methodisch geleitet sein. Mit anderen Worten: bei Beachtung der allgemeinen Regeln und Prinzipien der Methodenlehre wird die Übertragung des Rechts von der allgemeinen Norm auf den speziell zu entscheidenden Sachverhalt eher im Sinne des Normzwecks gelingen, als wenn für diesen Fall erst vom Rechtsanwender eigens dafür konstruierte Regeln helfen sollen.

Bei der Untersuchung der von Rechtsprechung und Literatur praktizierten Vorgehensweise zeigte sich allerdings, daß die Regeln der Methodenlehre ignoriert werden.

Besonders die Rechtsprechung und ein Teil der sich ihr anschließenden Literatur sehen bei der Anwendbarkeit des Einlage-Begriffs keine Probleme, so daß die einzelnen Merkmale weder interpretiert noch die Zuordnung von Sachverhaltsmerkmalen zu denen des gesetzlichen Tatbestandes offengelegt werden. Wo solche Klarheit bezüglich des Gesetzestextes und des Sachverhaltes herrscht, daß auf interpretierende und vermittelnde Gedankengänge verzichtet werden kann, ist zutreffend von unmittelbarer Gesetzesanwendung zu sprechen.

Gezeigt werden konnte jedoch, daß die Zuordnungsschwierigkeiten bei den Tatbestandsmerkmalen -Handeln

des Steuerpflichtigen- und -Wertänderungen im Betriebsvermögen- so gravierend sind, daß von unmittelbarer Rechtsanwendung gar nicht die Rede sein kann. Der der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG unterlegte Sachverhaltsbereich weicht von dem bei Kapitalgesellschaften vorherrschenden so weit ab, daß eine Subsumtion nicht gelingen kann. Wie die herrschende Ansicht auf diesem Hintergrund für eine Anwendbarkeit des Einlage-, aber eine Nicht-Anwendbarkeit des Entnahme-Begriffes Stellung beziehen kann, bleibt im Dunkeln. Die in Rechtsprechung und Literatur dazu vorgetragenen Ausführungen hellen nichts auf, eine Auseinandersetzung mit anderen Auffassungen findet nicht statt.

Ein Teil der die Anwendbarkeit befürwortenden Literatur erkennt jedoch gewisse Schwierigkeiten bei der Subsumtion an und spricht von sinngemäßer oder entsprechender Anwendbarkeit. Doch dies wird nun nicht im Sinne der Interpretation -also vom einzig zulässigen Standpunkt der Rechtsprechung aus- aufgefaßt und mit Hilfe methodischer Regeln etwa eine Ausdehnung des Gesetzestextes oder seiner Tatbestandsmerkmale über den möglichen Wortsinn hinaus angestrebt. Der Hinweis auf die entsprechende oder sinngemäße Anwendbarkeit -eher verstanden im Sinne einer gesetzestechnischen Verweisung- dient dazu, die aufgetretenen Schwierigkeiten beiseite zu schieben. Man sieht, daß ein Eigentumswechsel mit dem Einlage-Begriff des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG unvereinbar ist, daß eine Kapitalgesellschaft keine Privatsphäre hat, daß der Einlagen- und Entnahme-Begriff auf Kapitalgesellschaften nicht zugeschnitten ist - aber: die Vorschrift soll -dieser Ansicht zufolge- doch angewandt werden, nur eben sinngemäß insofern, als diesen Schwierigkeiten bei der Subsumtion keine weitere Beachtung geschenkt werden soll. So sind auch die unterbreiteten Lösungsvorschläge nicht geeignet, die Zuordnungsschwierigkeiten von Sachverhalt und Tatbestand zu überwinden, womit ungeklärt bleibt, ob die gesetzliche Vorschrift jene Sachver-

halte überhaupt erfassen kann.

Die von einzelnen Autoren angedeutete Analogie konnte ernsthaft zur Lösung nichts beitragen, da jede Ausführung zu ihrer Rechtfertigung und Anwendung fehlt.

Von besonderem Interesse waren noch die Merkmale, die in der Diskussion bei der unmittelbaren und mittelbaren Anwendbarkeit benutzt wurden, um deren Richtigkeit zu erweisen. Bei genauerer Betrachtung konnte dies jedoch in keinem Falle festgestellt werden.

Das der Teleologie des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG entnommene Merkmal der Gewinneutralität kann nicht beschworen werden, wenn die Anwendbarkeit der beiden Begriffe erst nachzuweisen ist. Das Merkmal des Gesellschaftsverhältnisses einschließlich der Satzungsbestimmungen und das der Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns~~stellen~~ treffende Begriffe dar zur Kennzeichnung von Sachverhalten bei der Kapitalgesellschaft, eine Verbindung zum gesetzlichen Tatbestand wird aber nicht aufgezeigt oder nachgewiesen. Die größte Problembeladenheit zeigt jedoch das Merkmal der Gleichachtung gesellschaftlicher mit den einkommensteuerlichen Einlagen. Es offenbart, daß die Rechtsprechung und die ihr folgende Literatur sich dabei erheblicher Kompetenzüberschreitung schuldig macht und gegen fundamentale Prinzipien der Rechtsordnung verstößt, um eine Lösung zu erzwingen. Eine auf solche Weise abgestützte Lösung muß verworfen werden.

Aus der Methodenlehre ist ein ganzes Instrumentarium methodischer Regeln bekannt, mit denen Auslegungs- und Anwendbarkeitsprobleme angegangen werden können, doch ist davon für unser Problem noch gar kein Gebrauch gemacht worden. Solange diese Möglichkeiten aber nicht ausgeschöpft sind, wird man nicht sagen können, daß sich keine befriedigende Lösung im Rahmen des geltenden Rechts finden läßt. Da die Aufgabe der

Lösungsfindung nicht durch den Gesetzgeber zu erfüllen ist, er begnügt sich mit der gesetzestech-nischen Verweisung in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Vorschriften, sondern durch die Rechtsprechung, verbleiben ihr die von der Methodenlehre dargelegten Mittel der Rechts-konkretisierung und -fortbildung, nicht jedoch jene, die der Gesetzgebung vorbehalten sind.

Das von der Rechtsprechung und der Literatur er-arbeitete Ergebnis -und darin allein liegt das Ver-dienst ihrer bisherigen Arbeit- besteht darin, Merkmale herausgestellt zu haben, die den bei Kapital-gesellschaften auftretenden Sachverhaltsbereich -im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG- treffend charakterisieren: das Gesellschaftsverhältnis -darin implizite enthalten: die Satzungs- oder Gesellschaftsvertragsbestimmungen- und die Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordent-lichen Kaufmanns.

Von der gesamten Problembreite der Interpretation des Gesetzes, über das Anwendbarkeitsproblem bis hin zur Erarbeitung eines auf Kapitalgesellschaften abge-stellten gesetzlichen Tatbestandes wurde bisher nur -teils noch lückenhaft- eine Beschreibung des in die Norm aufzunehmenden Sachverhaltsbereichs -mit Hilfe der obengenannten Merkmale- erarbeitet, die die Möglichkeiten der Realität erfassen kann. Dieses Ergebnis bleibt bisher ohne Fundament und Stütze, es hängt in der Luft, solange nicht gezeigt werden kann, daß ein solches Ergebnis mit der gesetzlichen Vorschrift vereinbar ist und damit dem unverzicht-baren Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung entspricht.

Nachfolgend wird -im Sinne des Begründungszusammen-hangs, also dem Scheitern an Tatsachen und sachlichen-Zusammenhängen ausgesetzter Ableitungen- dargetan, wie im Wege der Analogie eine Lösung mit Hilfe der von der Methodenlehre zur Verfügung gestellten Regeln

erzielt werden kann, die sowohl dem Prinzip der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung genügt als sich auch im Rahmen der Kompetenz rechtsprechender Gewalt bleibt, die an Recht und Gesetz gebunden ist.

3 Der Einlage- und Entnahme-Begriff in der bei Kapitalgesellschaften anzuwendenden Gewinnermittlungsvorschrift

Wie schon darauf hingewiesen, werden von der Methodenlehre für eine sich weiter vom gesetzlichen Wortlaut entfernende Auslegung Voraussetzungen verlangt, die eine freiere Interpretation rechtfertigen. Für einen Lösungsvorschlag, der von der Hypothese ausgeht, daß sich die Anwendungsschwierigkeiten durch den Analogieschluß aufheben lassen, werden nun nachträglich Ableitungszusammenhänge aufgezeigt, die ergeben, daß im Gesetz eine Lücke klafft - die gesetzliche Regelung hinsichtlich des Einlage- und Entnahme-Begriffs, dem Regelungsplan der Vorschrift nach, auf den Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften einwirken müßte, dies aber doch nicht tut.

Um die Lücke -wie zu zeigen sein wird- mittels Analogie schließen zu können, wird notwendigerweise darzulegen sein, ob dieses methodische Mittel auch in dem Rechtsgebiet des Steuerrechts uneingeschränkt angewandt werden darf. Das scheint besonders im Hinblick auf die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung problematisch, da durch den Analogieschluß ja gerade unzulässigerweise neue Steuertatbestände eingeführt werden könnten.

Wenn für die analoge Übertragung der einkommensteuerlichen Begriffe der Einlage und Entnahme eine Lösung unterbreitet wird - dann muß aufgezeigt werden, welche Grundprinzipien für die Einlage- und Entnahme-Regelung

im Rahmen des einkommensteuerlichen Gewinnbegriffs bestimmend sind. Diese Grundprinzipien sind als grundlegende Gedanken zu verstehen, von denen der Gesetzgeber ausging, als er sich gerade für das auch heute noch geltende Gewinnermittlungsschema entschied und es in Gesetzestext übertrug.

Wenn diese Grundgedanken nun für die Gewinnermittlung bei Kapitalgesellschaften zur Einwirkung auf den hier gegebenen Sachverhaltsbereich übertragen werden sollen, so wird zu überlegen sein, ob sie hier auch ihre Funktion erfüllen können. Denkbar wäre auch, daß die bei Kapitalgesellschaften anzutreffenden Umstände einige der Grundprinzipien unwirksam werden lassen.

Anschließend sind die Folgerungen daraus in Bezug auf den für Kapitalgesellschaften zu entwickelnden Rechtsatz aufzuzeigen. Das gilt einmal für den künftigen Tatbestand als auch für die Rechtsfolgen. In diese Betrachtung wird auch der Anteilseigner mit einbezogen, um die auf beiden Seiten sich ergebenden unterschiedlichen bilanzrechtlichen Beurteilungen verdeutlichen zu können.

Die Ausformung eines künftig für Kapitalgesellschaften geltenden Einlage- und Entnahme-Tatbestandes wird sich an den analog übertragenen Grundprinzipien des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Begriffes zu orientieren haben. Dies ist das Ziel, die Mittel zu seiner Verwirklichung können dabei vielfältig sein. Und so soll auch hier bei der Konzipierung eines möglichen Tatbestandes das Eingang finden, was von der Rechtsprechung und Literatur bisher schon erarbeitet wurde und mit der analog übertragenen Einkommensteuerregelung in Einklag steht.

Bei den noch kurz zu betrachtenden Rechtsfolgen soll auch auf das Bewertungsproblem -ein Teil des Regelungsbereichs des Gewinnbegriffs- eingegangen werden, da sich aus den Tatbestandsvoraussetzungen eine brauch-

bare Lösung ableiten läßt, während die gesetzlich dafür vorgesehene Regelung dem für natürliche Personen bestimmenden Sachverhaltsbereich verhaftet bleibt, also nicht übertragen werden kann.

Fundamentaler Ausgangspunkt für eine methodisch geleitete Rechtsanwendung und -fortbildung ist die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG. Wie bereits gezeigt, ergeben sich Subsumtions-schwierigkeiten dann, wenn unter dem Begriff des Steuerpflichtigen nicht mehr die natürliche sondern die juristische Person verstanden wird. Der Realitäts-ausschnitt, auf den die Norm nun angewandt werden soll, wechselt mit der Person. Die Merkmale zur Charakterisierung der jeweiligen Wirklichkeitsbereiche sind aber voneinander verschieden, so daß die auf den Wirklichkeitsausschnitt bei der natürlichen Person konzipierte Vorschrift nicht denjenigen miterfassen kann, der sich bei Kapitalgesellschaften zeigt. Ein dennoch unternommener Versuch, die Vorschrift auf die hier auftretenden Sachverhalte anzuwenden, scheitert an der Zuordnung der sachverhaltlichen zu den tatbestandlichen Merkmalen.

Sachverhaltlich müßte das Merkmal "Gesellschafts-verhältnis" -das ein Verhältnis zwischen wenigstens zwei Personen sein muß: dem der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner- dem Tatbestandsmerkmal des Steuerpflichtigen zugeordnet werden können. Dies gelingt aber weder im Rahmen des möglichen Wort-sinnes - d. h. alle umgangssprachlichen Vorstellungen, die mit dem Begriff des Steuerpflichtigen verbunden werden können, stellen auf die Einzelperson ab, sie erfassen nicht das Zusammenwirken von zwei Personen. Letzteres wäre typisch für das Vertragsrecht, was mit den hier zu interpretierenden Begriff nicht in Beziehung zu bringen ist. Eine Ausdehnung des Steuerpflichtigen-Begriffs so, daß er das Handeln der steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft erfaßt und nur hilfsweise die Mitwirkung des Anteilseigners einbezogen wird, kann einmal nicht an dem im Einkommen-

steuerrecht vorherrschenden Individualprinzip vor- bei, zum anderen würde damit nur verdeckt werden, daß auf diese Weise ein anderes Merkmal an die Stelle des bisherigen gesetzt würde - ein solches Vor- gehen deckt auch die ausdehnende Auslegung oder teleologische Extension nicht ab.

Bei dem weiteren Tatbestandsmerkmal -der Veränderung des Betriebsvermögens- stellen sich die gleichen Schwierigkeiten: dem tatbestandlichen Privat- und Betriebsvermögensbereich der natürlichen Person als Steuerpflichtigem stehen dann, wenn die Kapital- gesellschaft Steuerpflichtige ist, sachverhältnißlich notwendig einmal ihr Betriebsvermögen und zum anderen das Vermögen des Anteilseigners gegenüber. Eine vom Gesetz gedeckte Zuordnungsmöglichkeit zwischen Privatvermögen des Steuerpflichtigen und Vermögen des Anteilseigners will sich nicht zeigen. Naheliegend ist vielmehr, daß die gesetzliche Regelung -deren Ausgangspunkt die Verweisung in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG auf die einkommensteuerlichen Vorschriften, und hier schließlich über § 5 Abs. 1 und 4 auf die Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG- unvoll- ständig ist. Im Gesetz kommt zum Ausdruck, daß die einkommensteuerlichen Vorschriften eingreifen sollen - also der Gewinn bei Kapitalgesellschaften durch Be- triebsvermögensvergleich zu ermitteln ist. Doch die zu diesem Zweck zu erfassenden Sachverhalte können nicht vollständig erfaßt werden, wegen der ausein- anderfallenden Sachverhaltsbereiche, einmal des- jenigen, der bei Kapitalgesellschaften vorzufinden ist, zum anderen jenes, der der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG unterlegt ist.

Die Vorgänge der gesellschaftsrechtlichen Kapitaler- höhung und -herabsetzung, und auch jene, die wirt- schaftlich betrachtet i. S. von § 1 Abs. 3 StAnpG das gleiche bezwecken, wirken sich auf den durch Betriebsvermögensvergleich zu ermittelnden Gewinn aus. Der einzelne Vorgang verändert -im Zeitpunkt seiner Vornahme- das Betriebsvermögen. Das gilt

genauso für Gewinnausschüttungen, Kennerknecht hat dies zutreffend herausgestellt.¹⁾

Z. B. werden bei der Kapitalerhöhung durch Geldleistung oder Sacheinlage die finanziellen Mittel oder das Anlagevermögen der Kapitalgesellschaft erhöht und als Gegenposten auf der Passivseite das Gesellschaftskapital aufgestockt. Bei der Auszahlung -von zur Ausschüttung bestimmter Gewinne- vermindern sich aktiv die finanziellen Mittel, passiv der Posten des auszuschüttenden Gewinns. In dem Betriebsvermögensvergleich werden nur jene Posten der Bilanz einbezogen, die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens enthalten. Nicht dazu zählt der Posten Gesellschaftskapital und auszuschüttender Gewinn. Veränderungen dieser Posten schlagen sich aber auch in jenen nieder, die am Vermögensvergleich teilnehmen.

Damit wirken sich diese Veränderungen auch auf den Gewinn aus, der durch den Vergleich des Betriebsvermögensstandes am Vorjahresende mit dem am Jahresende zu ermitteln ist, falls jetzt nicht durch eine Korrekturvorschrift diese Veränderungen nachträglich herausgenommen werden. Die einkommensteuerlichen Begriffe der Einlage und Entnahme erfassen diese Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften nicht. Damit scheint die gesetzliche Regelung lückenhaft, denn der Gewinnbegriff des § 4 Abs. 1 EStG zielt auf eine Rechengröße, die um solche Betriebsvermögensmehrungen und -minderungen bereinigt ist.

Die der Rechtsprechung zur Entscheidung vorgelegten Fälle, können von ihr nicht etwa deshalb zurückgewiesen werden, weil sich im Gesetz keine Entscheidungsnorm finden läßt, sie muß sich -gebunden an Recht und Gesetz- dann selbst eine bilden. Die Herleitung dieser Regel aus dem Gesetz oder geltendem Recht muß aber kontrollierbar und die Gedankenschritte müssen nachvollziehbar sein - anderenfalls wäre der Nachweis, daß dieses verfassungsrechtliche Gebot respektiert wurde, gar nicht zu erbringen.

¹⁾ siehe das Zitat von Kennerknecht S. 21 f. und FN 1 auf S. 22 dieser Arbeit;

...ißlingen muß dieser Nachweis allerdings dann, wenn die Rechtsprechung statt zu Auslegungs- und Rechtsfortbildungsmethoden zu jenen Mitteln greift, die der Gesetzgebung vorbehalten sind. Wenn die Gesetzgebung mit dem Mittel der gesetzlichen Fiktion einen kürzeren und sprachliche Wiederholungen vermeidenden Text erreichen kann, entledigt sich die Rechtsprechung, wenn sie sich -unzulässigerweise, da kompetenzüberschreitend- dieser Hilfe bedient, der auf Überzeugung zielenden Begründung und entzieht sich der tiefergreifenden Problemlösung.

Es ist ungeklärt, wie die unzulängliche gesetzliche Regelung des Einlage- und Entnahmeproblems bei Kapitalgesellschaften zu beurteilen ist, ob hier tatsächlich eine gesetzliche Lücke klafft oder ob es gar der Regelungsabsicht des damaligen Gesetzgebers entspricht, hier keine Regelung treffen zu wollen. Wäre letzteres der Fall und die unseren heutigen Bedürfnissen entsprechenden Gründe würden die damalige Regelung noch stützen, so wäre es der Rechtsprechung verwehrt, hierfür Rechtsregeln bilden zu wollen. Sollte sich aber herausstellen, daß es der Plan des damaligen Gesetzgebers war, auch für Kapitalgesellschaften eine Regelung treffen zu wollen, die der bei gewerbetreibenden natürlichen Personen äquivalent sein sollte, so müßte damit eine lückenhafte Umsetzung der Regelungsabsicht des Gesetzgebers in den Gesetzestext festgestellt werden. Dann oblag es der Rechtsprechung, diese Lücke festzustellen und im Wege der richterlichen Rechtsfortbildung zu schließen.

30 Der Nachweis der lückenhaften gesetzlichen Regelung als Voraussetzung für die Lückenschließung durch Gesetzesimmanente Rechtsfortbildung

Der Gesetzgeber des Körperschaftsteuergesetzes von 1920/22 legte in § 6 Nr. 9 fest, daß gesellschaftliche

und genossenschaftliche Einlagen von der Körperschaftsteuer befreit waren.¹⁾ Die ausdrückliche Befreiung wurde im Körperschaftsteuergesetz 1925 nicht mehr aufgenommen, da der Gesetzgeber davon ausging, daß der einkommensteuerliche Einkommensbegriff diese Einlagen nicht erfaßt und dieser Einkommensbegriff auch für das Körperschaftsteuergesetz galt.

"Die in Nr. 9 des § 6 des geltenden Gesetzes vorgesehene Befreiung der Beiträge der Mitglieder von Personenvereinigungen ist im § 11 Nr. 6 aufrechterhalten. Eine Befreiung der in der gleichen Vorschrift des bisherigen Gesetzes aufgeführten gesellschaftlichen und genossenschaftlichen Einlagen ist nicht mehr notwendig, da derartige Einnahmen nicht mehr unter den auch für die Körperschaftsteuer geltenden Einkommensbegriff des Einkommensteuergesetzes fallen."²⁾

In § 13 EStG-1925 wird der für Kaufleute geltende Gewinnbegriff definiert; gegenüber seiner vorangegangenen Fassung im EStG 1920, § 33,³⁾ wo noch der "Geschäftsgewinn durch Vergleich der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben unter Berücksichtigung" verschiedener Bestandsveränderungen zu ermitteln war, ist man zum Betriebsvermögensvergleich übergegangen, wobei das Betriebsvermögen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist. In der Begründung zum EStG-1925 finden sich folgende Ausführungen:⁴⁾

- 1) siehe dazu auch: Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 6 KStG Anm. 42 (Stand: Febr. 1975); Kennerknecht, Albert: KStG-Kommentar, § 6 KStG (§ 2 Abs. 3 EinkStG) Anm. 23, S. 222 f.;
- 2) Begründung zum Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes in: Verhandlungen des Reichstags. III. Wahlperiode 1924, Berlin 1925, Bd. 400, Bericht Nr. 796, Erläuterung zu § 11 a. E., S. 16;
- 3) Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 RGBl. 1920, S. 359;
- 4) Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes in: Verhandlungen des Reichstages, a. a. O., Bericht Nr. 795, Erläuterung zu § 13, S. 46;

"... in der kaufmännischen Buchführung ist es vielmehr üblich, jeden geschäftlichen Vorgang als eine Veränderung des Vermögens zu betrachten und dementsprechend zu buchen. Hier ist der Gewinn also der nach den Grundsätzen geordneter Buchführung ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahrs gegenüber dessen Stande am Anfang des Wirtschaftsjahrs. Dieser Art der Gewinnberechnung muß das Steuerrecht grundsätzlich folgen."

Ein Hinweis darauf, daß dieser Gewinnbegriff auch auf das Körperschaftsteuerrecht abgestellt sein könnte und darüber hinaus gesellschaftliche oder genossenschaftliche Einlagen nicht erfassen würde oder dies mit zu seinen Aufgaben zählen sollte, ist auch nicht andeutungsweise zu finden. Die Ausführungen zur Begründung der Einkommensteuervorschrift nehmen auf die Feststellungen zur Begründung des Körperschaftsteuergesetzes, daß der Einkommensbegriff gesellschaftliche und genossenschaftliche Einlagen nicht erfasse, in gar keiner Weise Stellung. Die Begründungen zum Einkommensteuergesetz lassen vielmehr erkennen, daß der Einkommensbegriff "... jeden geschäftlichen Vorgang als eine Veränderung des Vermögens" betrachtet und dem "... das Steuerrecht grundsätzlich folg(en)t." Doch der Gesetzgeber des Körperschaftsteuergesetzes ging damit irrtümlich vom Gegenteil aus, wenn er meint, daß ". gesellschaftliche(n) und genossenschaftliche(n) Einlagen nicht mehr unter den auch für die Körperschaftsteuer geltenden Einkommensbegriff fallen."

Da dieser einkommensteuerliche Einkommensbegriff des EStG-1925 unverändert ins Einkommensteuergesetz 1934 und durchgehend bis 1975 übernommen wurde, gilt das gleiche auch heute noch,¹⁾ d. h. er erfaßt alle ver-

1) so Kennerknecht, Albert: KStG-Kommentar, KörpStG § 6 (EinkStG § 2 Abs. 3) Anm. 23, S. 223 und Anm. 22, S. 222; Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, Anm. 42 zu § 6 KStG (Stand: Febr. 1975); Mathiak, Walter: Gewinnrealisierung, S. 363; allerdings alle von der Ansicht des damaligen Körperschaftsteuer-Gesetzgebers ausgehend, also gerade nicht alle vermögensändernden Vorgänge erfassend;

vermögensändernden Vorgänge entweder als betriebsvermögenserhöhend oder -vermindernd. Der damalige Gesetzgeber ging aber vom Gegenteil aus, als er für die Einkunftsermittlung der Kapitalgesellschaft die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für zuständig erklärte und glaubte, daß für Kapitalgesellschaften ein einkommensteuerlicher Gewinnbegriff gilt, der die gesellschaftlichen Einlagen nicht erfasse.

Keinerlei Aufmerksamkeit wird dabei dem Entnahme-Begriff gewidmet. Weder im alten Körperschaftsteuergesetz von 1920/22 noch in dem von 1925 waren Kapitalrückzahlungen besonders genannt. Eine dem Einlagenbegriff entsprechende Regelung im Körperschaftsteuerrecht hatte der Gesetzgeber nicht ins Auge gefaßt. Auch bei der Begründung des KStG-1925 sah man sich nicht genötigt, Ausführungen dazu niederzulegen, etwa in dem Sinne: wenn gesellschaftliche Einlagen schon nicht von dem Gewinnbegriff erfaßt werden, dann werden es auch Kapitalrückzahlungen nicht. Als Argument hätte für beide Begriffe angeführt werden können, daß der einkommensteuerliche Gewinnbegriff diese nicht erfasse. Offensichtlich hielt man Entnahmen bei Kapitalgesellschaften für ausgeschlossen, weswegen jede Äußerung dazu als überflüssig erschien, oder hat das Problem völlig übersehen.

Damit steht die Ansicht des Gesetzgebers des Körperschaftsteuergesetzes im Widerspruch zu seiner eigenen Ansicht zum Einkommensteuergesetz und zum Gesetzestext, daß der einkommensteuerliche Gewinnbegriff die gesellschaftlichen Einlagen und auch die Kapitalrückzahlungen nicht erfasse. Daß er sie -über die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und das Maßgeblichkeitsprinzip- tatsächlich doch erfaßt gilt selbst dann, wenn sie über die Einlage- und Entnahme-Regel wieder neutralisiert würden; nur wenn sie gar nicht erst ins Betriebsvermögen aufgenommen würden, wären sie nicht "erfaßt". Damit bleibt aber der Plan des Körperschaftsteuergesetzgebers hinter dem Wortlaut des Gesetzes

zurück, das Gewollte findet im Gesetz nur unvollkommen Ausdruck. Das Gesetz zeigt bezüglich der Regelungsabsicht eine Planwidrigkeit,¹⁾ es ist lückenhaft geblieben.

Gegen eine Planwidrigkeit des Gesetzes spricht jedoch folgender Einwand. Es sollen nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung unterworfen werden, was darüber hinausgeht, liegt im steuerrechtsfreien Raum²⁾ und ist dem Zugriff der Besteuerung entzogen. Dies könnte bereits aus § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG gefolgert werden mit dem Argument: Einlagen schaffen erst den Gewerbebetrieb oder sind Voraussetzung für das Handelsgewerbe, erst danach können Einkünfte daraus entstehen.

Die erste Kapitalausstattung des künftigen Betriebes liefert über die Eröffnungsbilanz gemäß § 39 Abs. 1 HGB, die wegen des Maßgeblichkeitsprinzips von § 5 Abs. 1 EStG auch für steuerliche Zwecke gilt, das Betriebsvermögen mit dem jenes am Schluß des Wirtschaftsjahrs verglichen werden muß. Die Ermittlung der Einkünfte setzt danach erst an einem Punkt an, der die Einlagenvorgänge notwendig schon voraussetzt, sie aber nicht in die Ermittlung einschließen kann.³⁾

Dagegen spricht aber, daß das Körperschaftsteuerrecht und im Zusammenhang mit der Gewinnermittlung auch das Einkommensteuerrecht an einem so verstandenen Betriebsbegriff nicht ansetzen.⁴⁾ Der Betriebsver-

1) siehe Canaris, Claus-Wilhelm: Lücken im Gesetz, § 3, S. 16, §§ 20 ff., S. 31 f.; oder "planwidrige Unvollständigkeit" bei Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 358;

2) zum Begriff des steuerrechtsfreien Raumes siehe Tipke, Klaus: Steuerrecht, 1. Aufl., S. 87;

3) vgl. Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 6 KStG Anm. 34 (Stand: Febr. 1975); Barske, K.: Einlagen, S. 3603, der dies aus § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG glaubt folgern zu können, also aus dem Bewertungsmaßstab und nicht aus dem Tatbestand!

4) siehe zum Betriebs-Begriff des EStG die Ausführungen bei Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 4 EStG Anm. 4 o bis 4 s (Stand: Dez. 1974 für 4 o bis 4 q, Stand: Dez. 1970 für 4 r bis 4 s);

mögensvergleich steht im Mittelpunkt und es wird danach gefragt, welches Vermögen im Wirtschaftsverkehr "betriebsam", d. h. eingesetzt ist.¹⁾ An einem starren Betriebs-, Gewerbebetriebs- oder Handelsgewerbebetriebs-Begriff hängt er nicht - die Gewinnermittlung steht im Vordergrund. So ist die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes durch den Steuerpflichtigen zu seinem Betrieb nicht das allein Entscheidende, sondern es kommt darüber hinaus auf den wirtschaftlichen Einsatz im Gesamtzweck des arbeitenden Vermögens an.

Das Argument, § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG erfasse die Kapitalausstattung des Betriebes einer Kapitalgesellschaft gar nicht, weil der Betrieb hier schon vorausgesetzt wird, stellt aber einen solchen Betriebsbegriff heraus, ohne dabei zu berücksichtigen, daß bei Kapitalgesellschaften ja nicht einmal ein Handelsgewerbe und damit ein Gewerbebetrieb im kaufmännischen Sinne vorzuliegen braucht,²⁾ obwohl auch dann der Betriebsvermögensvergleich durchzuführen ist.

Darüber hinaus können Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer sich im Gründungsstadium befindenden Kapitalgesellschaft bereits dann entstehen, wenn weder ein Geschäftslokal noch Kapital -als typische Merkmale eines Betriebes- bereitgestellt sind. Es mangelt also in diesem Stadium an einem Gewerbebetrieb, denn Einlagen sind ja noch gar nicht erbracht.

Beispielsweise wird von den Gründern namens der künftigen Kapitalgesellschaft, kurz vor Leistung der Mindesteinlageverpflichtung³⁾ und kurz vor Eintragung ins Handelsregister,⁴⁾ bereits der Einkauf von Waren getätigt. Diese werden sofort weiterveräußert. Jetzt erst erfolgt Einzahlung und Eintragung.

1) inhaltlich ebenso: Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 4 EStG, Anm. 4 s;

2) siehe § 3 AktG, § 1 GmbHG;

3) siehe § 36 Abs. 2 AktG, § 7 Abs. 2 GmbHG;

4) zur Anmeldung siehe § 36 Abs. 1 AktG, § 7 Abs. 1 GmbHG;

Dieses Geschäft bringt steuerrechtlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Kapitalgesellschaft, obwohl weder ein Geschäftslokal vorhanden war noch die Einlagen geleistet waren.

Sind die Mindesteinlagen bereits eingefordert, aber noch nicht geleistet, und steht die konstitutiv wirkende Handelsregistereintragung kurz bevor, so kann von einer in diesem Stadium noch gegebenen Gründergesellschaft¹⁾ ausgegangen werden. Nach der kurz darauf folgenden Einzahlung und Handelsregistereintragung ist die Kapitalgesellschaft entstanden. "Die Eintragung bewirkt, daß die Gründergesellschaft vom Abschluß des formgültigen Gesellschaftsvertrages an ohne weiteres kstpl. ist."²⁾ Gilt dies aber bereits für den Fall der Gründung, dann trifft dies auf die einfacher gelagerten Fälle der gesellschaftsrechtlichen Kapitalerhöhung oder -rückzahlung noch viel eher zu.

Die Argumentation, Einkünfte aus Gewerbebetrieb können erst entstehen, wenn ein Gewerbebetrieb vorliegt und der Einlagevorgang gerade dafür Voraussetzung sei,³⁾ trifft daher nicht zu. Diese Einkünfte liegen innerhalb des steuerrechtser-

-
- 1) siehe dazu: Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht, S. 89-93; Godin-Wilhelmi: Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar, begründet von Freiherr von Godin und Dr. Hans Wilhelmi, 4. Aufl. neubearb. vom Sylvester Wilhelmi, Berlin-New York § 29 Anm. 4 (S. 158-160), (Aktiengesetz);
 - 2) Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 1 KStG Anm. 70 a (Stand: Aug. 1970); so auch Kötter: Die Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaften im Gründungsstadium. In: NWB 1973, Fach 4 S. 715-716; Streck, Michael: Die Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen im Gründungsstadium. In: BB 27. Jg. (1972), S. 261-266 (S. 265);
 - 3) siehe FN 3 auf S. 103 und auch: Lademann-Lenski-Brockhoff: Kommentar zum Einkommensteuergesetz, bearbeitet von Hedin Brockhoff, Klaus Althoefer, Hans Birkholz, Arno Bordewin, Willi Felsmann, Herbert Längsfeld, Günter Söffing, Stuttgart-München-Hannover, § 6 Anm. 37, S. 122 (Stand: Febr. 1970); BFH, Urt. vom 30. Juli 1960 - IV 150/58 U - BStBl. 1960 III, S. 346;

hoblichen Raumes, auch dann, wenn die Kapitalausstattung erst zeitlich nachfolgt.

Die Vorschrift des § 2 Abs. 1 EStG dient u. a. der Aufteilung nach Einkunftsarten, es werden verschiedene nach Arten getrennte Einkunftsermittlungsmethoden eingeführt, ohne daß sie jede einzelne Art bereits auf ihren Umfang hin schon abgrenzen könnte. Dies erfolgt rechtssystematisch erst an späterer Stelle. Für die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wird es einmal in §§ 5 iVm 4 Abs. 1 EStG geklärt, nämlich durch den Betriebsvermögensvergleich und weiter in den §§ 14 bis 16 EStG, sowie den §§ 7 bis 16 KStG. Dabei gilt alles das zum Betriebsvermögen gehörig, was nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung dazuzurechnen ist, unter Beachtung der diese modifizierenden steuerrechtlichen Vorschriften. Damit kann § 2 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht die Funktion übertragen werden, bestimmte Vorgänge, die im Zusammenhang mit gewerblicher Tätigkeit stehen, bereits von dem Betriebsvermögensvergleich fernzuhalten.¹⁾

Das bedeutet aber, daß Kapitalerhöhungen und -rückzahlungen sich nach wie vor bei Kapitalgesellschaften gewinnbeeinflussend auswirken, dies aber nicht im Sinne des Gesetzgebers liegt. Damit gilt: "das Gesetz oder einzelne Normen sind, gemessen am zugrundeliegenden Plan oder Zweck, lückenhaft geblieben, der verfolgte Zweck ist tatbestandlich nicht oder nicht voll abgedeckt. Es handelt sich um eine Panne bei der Umsetzung des Plans oder Zwecks in gesetzliche Tatbestände, sei es, daß der Gesetzgeber nicht alle Lebenssachverhalte bedacht hat, sei es, daß er sie nicht bedenken konnte, weil sie im Zeitpunkt der Gesetzesbeschließung noch nicht vorkamen."²⁾

Für diese Feststellung, daß es sich hier um eine lückenhafte Regelung handelt, spricht auch folgende

1) siehe dazu FN 3 auf S. 105 und FN 3 auf S. 103;

2) Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 92;

Tatsache: Von der Rechtsprechung wurde diese Lücke nicht festgestellt - für Fälle dieser Art jedoch im Gesetz keine eindeutige Regelung gefunden. Zwar wird vereinzelt auch von der Rechtsprechung und der Literatur auf die Ansicht des damaligen Gesetzgebers verwiesen, daß die Gewinndefinition gesellschaftliche Einlagen nicht erfasse - doch sah sich die Rechtsprechung wohl gezwungen, die Gleichachtungsthese zu entwickeln, die die gesellschaftlichen Einlagen den steuerrechtlichen gleichachtet. Offensichtlich war es der Rechtsprechung, aufgrund des Wortlautes der Gewinndefinition, unmöglich, an der Behauptung festzuhalten und sich etwa sogar darauf zu stützen: die Gewinndefinition würde gesellschaftliche Einlagen nicht erfassen. Durch die Gleichachtungsthese gelang es der Rechtsprechung nur, die Lückenhaftigkeit der Regelung zu verwischen.

Die Übertragung der Gewinnvorschrift des EStG auf den Anwendungsbereich für Kapitalgesellschaften ist daher lückenhaft geblieben, als weder der Einlage- noch der Entnahme-Begriff übertragbar ist und sachverhältnissmäßig somit Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen nicht erfaßt werden können, obwohl sie nach der mit der Gewinndefinition verfolgten Regelungsabsicht erfaßt werden müßten, um sie aus dem zu ermittelnden Vergleichsergebnis eliminieren zu können. Denn sowenig die Kapitalerhöhung gewinnbesteuert werden soll, sowenig soll die Kapitalherabsetzung steuerlich prämiert werden - beides Konsequenzen, die sich notwendig einstellen, wenn die Lücke nicht geschlossen wird.

31 Lückenschließung aufgrund gesetzesimmanenter Rechtsfortbildung durch Analogie

Eine Gesetzeslücke kann nicht durch extensive Auslegung geschlossen werden, da die Auslegung grund-

sätzlich auf den möglichen Wortsinn beschränkt ist.¹⁾

"Als Grenze der Auslegung im engeren Sinne haben wir die des möglichen Wortsinns erkannt. Methodisch geleitete Rechtsfortbildung über diese Grenze hinaus, aber noch im Rahmen des ursprünglichen Plans, der Teleologie des Gesetzes selbst, ist Lückenausfüllung, gesetzesimmanente Rechtsfortbildung"²⁾

Die gesetzesimmanente Rechtsfortbildung setzt das Bestehen einer Lücke voraus. Die Lücke zeigt sich darin, daß der Gesetzgeber, als er für die Kapitalgesellschaft die einkommensteuerliche Einkunftsermittlung für zuständig erklärte, irrtümlich davon ausging, der einkommensteuerliche Gewinnbegriff erfasse die gesellschaftlichen Einlagen nicht. Den Fall der Kapitalrückzahlung zu regeln übersah er dabei völlig. Da aber der einkommensteuerliche Tatbestand der Einlage und Entnahme bei Kapitalgesellschaften nicht erfüllbar ist, die Vorgänge der Kapitalerhöhung und -rückzahlung sich nicht darunter subsumieren lassen, wirken sie sich entgegen dem Plan des Gesetzgebers auf den Gewinn aus.

Diese Lücke hätte die Rechtsprechung durch methodisch geleitete Rechtsanwendung sehen und durch Rechtsfortbildung schließen müssen. "Maßstäblich für die Lückenausfüllung ist das (normkonzipierende) Prinzip (die Wertung), das (die) im Wege der Analogie zur Geltung gebracht wird. Die Analogie besteht darin, daß das Prinzip, das dem Gesetz oder einem oder mehreren Rechtssätzen zugrunde liegt, über das mögliche Wortverständnis des Gesetzes hinaus in der vom Gesetz eingeschlagenen Richtung weitergeführt oder zu Ende geführt wird."³⁾

1) vgl. Canaris, Claus-Wilhelm: Lücken im Gesetz, § 10, S. 22 f.; so auch Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 81;

2) Larenz, Karl: Methodenlehre, S. 350 f.; (Zitat: im Original statt unterstrichen kursiv gedruckt);

3) Tipke, Klaus: Steuerrecht, 1. Aufl., S. 86;

Bevor nach den im Wege der Analogie zur Geltung zu bringenden Prinzipien gefragt werden kann, muß geklärt sein, ob die Analogie hier zulässig ist. Die von der Methodenlehre für den Analogieschluß geforderten Voraussetzungen sind hier erfüllt: durch historische Auslegung erwies sich die gesetzliche Regelung als lückenhaft; die Analogie als rechtsmethodisches Mittel könnte somit zur Anwendung kommen. Damit braucht an dieser Stelle keine der weiteren Rechtsfortbildungsmethoden geprüft zu werden. Dies ist erst dann erforderlich, wenn die durch den Analogieschluß erreichbare Lösung zu nicht befriedigenden Ergebnissen führt.

310 Vorüberlegungen zur analogen Übertragung der Begriffe

3100 Die Zulässigkeit des Analogieschlusses

Dort wo es sich um Eingriffsrecht des Staates in die persönliche Sphäre des Bürgers handelt, wie im Straf- und auch im Steuerrecht, wird von einem grundsätzlichen Analogieverbot gesprochen.¹⁾

Grundlegender Ausgangspunkt ist, daß "kein Steueranspruch entsteht, solange kein steuergesetzlicher Tatbestand realisiert ist."²⁾

1) für Analogieverbot: Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 32 ff. mit ausführlichen Literaturhinweisen; Kruse, Heinrich-Wilhelm: Steuerrecht, S. 96 f.; Hensel, Albert: Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung". Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München und Leipzig 1923, S. 220-288, (S. 246 f.); A. A.: Paulick, Heinz: Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht. In: Thoma, Gerhard und Ursula Niemann (Hrsg.): Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. - Eine Sammlung von Beiträgen sowie Auszügen aus der Rechtsprechung zum Andenken an Armin Spitaler - Köln (1965), S. 165-193 (S. 189); Paulick führt für seine Ansicht Urteile des RFH, BFH und BVerfG an, in denen dem Gedanken der Analogie der Vorzug gegeben wird.

2) Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 32; als Umkehrschluß aus § 3 Abs. 1 StAnpG;

Allerdings wird die begünstigende Analogie als zulässig angesehen, da sich hier das Eingriffsrecht gerade nicht erschwerend und belastend auswirkt.¹⁾ Ausgeschlossen bleibt die steuerbegründende und -schärfende Analogie, damit grundsätzliche Prinzipien des Steuerrechts nicht verletzt werden,²⁾ also die Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung beachtet wird und nicht per Analogie steuerbegründende Tatbestände eingeführt werden können.

Für die einkommensteuerliche Einlage-Regelung bedeutet dies, daß sie analog bei Kapitalgesellschaften angewendet werden kann - sie wirkt für die Steuerpflichtige begünstigend. Die Kapitalausstattung läßt, wenn sie nicht dem Einlagen-Tatbestand zugeordnet wird, den Gewinn und damit die Steuerbemessungsgrundlage ansteigen. Bei analoger Anwendung des Einlagen-Tatbestandes auf diesen Sachverhalt tritt diese Wirkung nicht ein - darin kann man eine Begünstigung für die Steuerpflichtige sehen.

Anders liegt der Fall bei der Kapitalrückzahlung

- 1) siehe Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 34;
- 2) so Tipke, Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 33 f.; er geht von der Rechtssicherheit aus, so auch ders.: Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der "Entstrickung". In: StuW 49. (2.) Jg. (1972), S. 264-269 (S. 269); Spitaler, Armin: Die Auslegung des Steuerrechts. In: StbJb. 1949 Köln (1950), S. 267-303, S. 298: "Der Grundsatz der Bestimmtheit der Besteuerung verbietet es, aus Analogieschlüssen Tatbestände der Besteuerung zu gewinnen."; Bühler, Ottmar, Georg Strickrodt: Steuerrecht Bd. I, 1. Halbb., 3. neubearb. Aufl., Wiesbaden 1959, S. 213-220, S. 218: "Analogieschlüsse sind auch nicht um der Erzielung einer gleichmäßigen Besteuerung willen erlaubt."; Thiel, Rudolf: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung. In: StbJb. 1963/64, Köln (1964), S. 161-205, S. 181: "Ich persönlich neige der Auffassung zu, daß in gleicher Weise, wie auf dem Gebiet des Strafrechts eine Lückenausfüllung (Analogie) zuungunsten des Angeklagten unzulässig ist, auch auf dem Gebiet des Steuerrechts eine Ausfüllung von Lücken zuungunsten des Stpfl. regelmäßig nicht gebilligt werden kann. Grundsätzlich muß sich der Stpfl. auf den sinngerecht interpretierten Wortsinn des Gesetzes verlassen dürfen."

und einer analogen Anwendung des einkommensteuerlichen Entnahme-Begriffes darauf. Beim Betriebsvermögensvergleich wirkt sich die Kapitalrückzahlung gewinnmindernd aus. Die Steuerbemessungsgrundlage -und folglich die Steuerzahlungen- fallen geringer aus im Vergleich zu der Situation ohne Rückzahlung. Nicht das herabgesetzte Nennkapital wirkt sich im Betriebsvermögensvergleich aus, sondern nur der bilanzielle Gegenposten, die Abnahme eines Finanz- oder Sachkontos ist Ursache dafür, daß sich das Betriebsvermögen mindert und einen geringeren Gewinn entstehen läßt. Die analoge Anwendung der Entnahmevorschrift auf die Kapitalrückzahlung würde die Steuerpflichtige danach ungünstiger stellen, weshalb hier von einer Analogie mit steuerbegründender und -schärfender Wirkung gesprochen werden könnte. "Eine analoge Anwendung der Entnahmevorschriften auf ähnliche (vom Wortsinn nicht mehr zu erfassende) Fälle ist wegen der 'steuerschärfenden' Wirkung unzulässig."¹⁾

Dieses Resultat deckt sich mit dem der herrschenden Ansicht zur Anwendbarkeit des Einlage-Begriffes bei Kapitalgesellschaften, die bejaht wird, und derjenigen des Entnahme-Begriffes, die abgelehnt wird.

Betrachtet man aber den steuergesetzlichen Einlage- und Entnahme-Begriff nicht als selbständig und unabhängig voneinander bestehend, wie dies vorstehend jedoch getan wurde, sondern als notwendigen Teil einer einheitlichen und geschlossenen Regelung -nämlich des Gewinnbegriffs- dann ist es zweifelhaft, ob hier über die analoge Anwendbarkeit mit Hilfe des Kriteriums der steuerschärfenden Wirkung entschieden werden kann.

1) Tipke, Klaus: Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der "Entstrickung", S. 269;

3101 Grundgedanke und Zweck der Einkommensteuerregelung

Der einkommensteuerliche Gewinnbegriff wird durch ein starres Ermittlungsschema definiert. Als Gewinn gilt die Veränderung des Betriebsvermögens gegenüber dem Stand vom Vorjahr. Veränderung kann dabei alles sein, was nicht aus geänderter Zuordnung innerhalb des Vermögens des Steuerpflichtigen herrührt. Die Änderung der Zuordnung von Vermögenswerten kann grundsätzlich in zwei Richtungen gehen: aus der Sicht des Betriebes ist eine Vermögensmehrung oder -minderung denkbar. Werden sie im Einkommensteuerrecht von Steuerpflichtigen vorgenommen, so soll die Einlage-Entnahme-Regelung deren Einfluß auf die Gewinnermittlung ausschalten.

Dies zeigt, daß ein durch den Vergleich von zwei aufeinander folgenden Betriebsvermögensständen definierter Gewinnbegriff nur dann als Gewinnermittlung im Sinne des Einkommensteuerrechts zweckentsprechend ist, wenn die unmittelbaren Einflußmöglichkeiten des Steuerpflichtigen darauf ausgeschaltet werden. Dem liegt ein einfacher Gedanke zugrunde: soll die Veränderung eines anfänglich im Wirtschaftsverkehr eingesetzten Vermögens zum Zwecke der Gewinnermittlung gemessen werden, so muß jede zusätzliche Vermögensausstattung oder jeder nachträgliche Vermögensentzug innerhalb des betrachteten Zeitraumes eliminiert werden, damit solche Einflüsse das Meßergebnis (= Gewinn oder Verlust) nicht verfälschen können.

Dies zeigt, daß es prinzipiell gleichgültig ist, ob das Vermögen während des Beobachtungszeitraumes vermehrt oder vermindert wird, entscheidend ist die grundsätzliche Ausschaltung dieser Vorgänge aus dem Meßergebnis, damit die exakte Feststellung einer Veränderung der Ausgangsgröße möglich wird. Die von der Vermögensmehrung oder -minderung

ausgehende Nebenwirkung, daß sich zugeführtes oder abgezogenes Kapital selbst wieder verändert bzw. weitere Änderungen sich nicht mehr auf den Gewinn auswirken, berührt die Meßgenauigkeit nicht.

Neben dem Prinzip, Veränderungen des anfänglich eingesetzten Vermögens innerhalb eines bestimmten Zeitraumes zu ermitteln, gilt noch ein weiteres. Bei den einkommensteuerlichen Einlagen und Entnahmen handelt es sich, aus der Sicht des einheitlichen Vermögens der natürlichen Person als Steuerpflichtigem, nur um eine geänderte Zuordnung von Wirtschaftsgütern. Ihr Gesamtvermögen erfährt keine Änderung. Da aber dieses wirtschaftlich einheitliche Vermögen, was nichts anderes bedeuten soll als zivilrechtlich einer Person gehörend, durch § 2 Abs. 1 EStG in verschiedene Bereiche zerfällt, muß eine veränderte Zuordnung von Vermögensgegenständen innerhalb dieser so abgegrenzten Vermögensbereiche zum Zwecke der späteren Korrektur des Meßergebnisses festgestellt und festgehalten werden.

Nun ist es dem Einkommensteuerpflichtigen aber nicht möglich, zwischen seinen beteiligten Vermögensbereichen Verträge über die Zuführung oder den Entzug von Wirtschaftsgütern abzuschließen, vergleichbar der Situation mit fremden Dritten im Falle der Anschaffung oder Veräußerung. Hier fehlt die Gegenpartei, denn eine Eigentumsänderung ist nicht beabsichtigt - und damit entfällt auch eine, sich auf natürliche Weise einstellende Wertfestsetzung. Durch die Korrekturregel der Einlage-Entnahme-Vorschrift zum Betriebsvermögensvergleich müssen somit erst die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, daß diese Vermögensänderungen sichtbar gemacht werden. Dem Zweck dieser Regel entsprechend hat die Veränderung neutral zu erfolgen, der Steuerpflichtige soll also, wenn er Vermögensgegenstände aus seinem Privatvermögen in das Betriebsvermögen überführt -und umgekehrt- allein aus diesem Vorgange heraus, weder Gewinne noch Verluste

für irgend einen der beteiligten Vermögensbereiche erzielen. Steuerrechtlich sind ihm da.it gewinn-trüchtigtige Geschäfte mit sich selbst zu verwehren, das "Hin- und Herschieben" von Wirtschaftsgütern zwischen den einzelnen voneinander abgegrenzten Einkunftsarten soll sich völlig neutral vollziehen.

Gelingt es, dieses Prinzip zu verwirklichen, also Veränderungen in der Vermögenszuordnung durch Anwendung der Einlage-Entnahme-Regel sichtbar zu machen, mit Hilfe eines Bewertungsmaßstabes, der einen völlig neutralen Wechsel von Wirtschaftsgütern zwischen den Einkunftsarten und auch dem steuerrechtsfreien Raum garantiert, dann sichert die Korrekturregel eine von der Entscheidung des Steuerpflichtigen unbeeinflussbare Messung der Veränderung des anfänglich eingesetzten Vermögens.

Wenn aber das Feststellen und nachfolgend das Ausschalten dieser Vermögensänderungen jenen Grundprinzipien entspricht, auf dem die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich beruht, dann muß dem auch bei Kapitalgesellschaften Rechnung getragen werden. Hierbei kann die Frage nach der analogen Anwendung nicht auf den Einlage- oder Entnahme-Begriff jeweils für sich beschränkt werden, sondern es muß der Gewinnermittlung in seinem Grundgedanken zur Verwirklichung geholfen werden. Der Betriebsvermögensvergleich, die Einlage- und Entnahme-Vorschrift als Korrekturregel dazu und ihr Bewertungsmaßstab sind Ausdruck des einheitlichen Grundgedankens des durch den Gesetzgeber in § 4 Abs. 1 EStG normierten Gewinnermittlungsschemas.

Der Gedanke der belastenden Wirkung einer analog angewandten Entnahmevorschrift ist aus diesem Zusammenhang völlig unzulässigerweise herausgelöst.

Es entspricht einer groben Fehleinschätzung des mit diesem Gewinnbegriff verfolgten Zwecks, wenn man wegen der nicht in Einklang zu bringenden Sachver-

haltsbereiche -einmal dem der gesetzlichen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 bis 3 EStG zugrundeliegenden Wirklichkeitsausschnitt und den für Kapitalgesellschaften bestimmenden Lebensumständen- die gewinnerhöhende Wirkung der Kapitalerhöhung und die gewinnmindernde Wirkung von Kapitalrückzahlungen, wegen des "Nichtgreifens" des Einlage- und Entnahme-Begriffes, als Rechtsposition begriff, deren Veränderung von dem Gesichtspunkt der steuerschärfenden oder -mildernden Wirkung abhängig sei. Mit dem Grundgedanken der Norm ist bereits nicht vereinbar, daß -wegen der bei Kapitalgesellschaften vorzufindenden Lebensumständen- die einkommensteuerliche Korrekturregel -ihrem Zweck widersprechend- völlig wirkungslos bleibt. Ein wesentlicher Bestandteil des Gewinnbegriffs kann die ihm zukommende Funktion innerhalb der Gewinnermittlungsbestimmung nicht erfüllen - wodurch das mit dem Betriebsvermögensvergleich erstrebte Ziel nicht mehr erreicht werden kann. Die Überlegung: -analoge Anwendbarkeit des Einlagebegriffes, da die Wirkung steuermildernd ist und Unzulässigkeit der analogen Anwendbarkeit des Entnahme -Begriffes, da die Wirkung steuerschärfend ist- setzt an einer völlig verkehrten Stelle an. Sie nimmt etwas als unverzichtbare Ausgangsposition hin, was im Widerspruch zur Regelungsabsicht steht, die in der einkommensteuerlichen Gewinndefinition zum Ausdruck kommt.

Sieht man den Sachverhalt der Kapitalerhöhung und -rückzahlung als betriebsvermögensändernde Einflußfaktoren, die sie wegen der Behandlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und dem Maßgeblichkeitsprinzip für das steuerliche Betriebsvermögen darstellen, so müssen sie eliminiert werden, um die Veränderungen (= den Gewinn oder Verlust) erfassen zu können, die aus dem Vermögenseinsatz im Wirtschaftsverkehr resultieren. Eine Beschränkung darauf, nur einen Teil dieser Korrekturregel auf Kapitalgesellschaften übertragen zu wollen, bedeutet zugleich, den einkommensteuerlichen Gewinnbegriff nur zum Teil

zu übertragen, oder anders ausgedrückt: einen neuen Gewinnbegriff für Kapitalgesellschaften einzuführen, was ganz im Gegensatz zu der Verweisung in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG steht.

3102 Die Übertragbarkeit der Grundgedanken auf den
für Kapitalgesellschaften bestimmenden Realitäts-
ausschnitt

Der Gewinnbegriff soll die Veränderungen eines zum Jahresbeginn eingesetzten Betriebsvermögens nach Ablauf des Jahres feststellen. Bereinigt sein soll dieses Meßergebnis von Einflüssen, die nicht aus dem wirtschaftlichen Einsatz resultieren, also Vermögenszufuhr und -entzug, die von der Herrschaftsgewalt über das Vermögen herrühren.

Bei Kapitalgesellschaften können solche Sachverhaltensgestaltungen auftreten, wie sie -dem Grundgedanken des Gewinnbegriffs nach- erfaßt werden sollen. Von den Vorgängen der gesellschaftlichen Kapitalerhöhung und -herabsetzung gehen Wirkungen auf das Betriebsvermögen aus -ebenso von offenen Gewinnausschüttungen-¹⁾ die dem mit dem Gewinnbegriff verfolgten Zweck widersprechen. Damit ergibt sich aber, daß diese Grundprinzipien auch in dem Sachverhaltensbereich bei Kapitalgesellschaften wirksam werden müssen, wenn der dafür vorgesehene Gewinnbegriff -gemäß der Verweisung in § 6 Abs. 1 Satz 1 KStG- Anwendung finden soll. D. h. es müssen die Voraussetzungen dafür geschaffen werden, daß diese Einflüsse sich nicht auf den durch Betriebsvermögensvergleich ermittelten Gewinn auswirken können. Die zur Geltung zu bringenden Grundgedanken beziehen sich nur auf die Einlage- und Entnahme-Regelung, die Anwendung des Betriebsvermögensvergleiches erfolgt im übrigen im Rahmen des möglichen Wortsinnes.

1) siehe dazu die Ausführungen auf S. 55;

Für den für Kapitalgesellschaften zu bildenden Tatbestand bedeutet dies, daß charakteristische Merkmale gefunden werden müssen, die sich zur Beschreibung jener Tatbestände eignen, die solche -aus dem Betriebsvermögensvergleich auszuschließende- Vermögensänderungen zu erfassen erlauben.

311 Aus der Übertragung der Begriffe zu ziehende
Folgerungen bezüglich des Rechtssatzes

Um diese Prinzipien, die dem einkommensteuerlichen Gewinnbegriff zugrunde liegen, auch bei der Gewinnermittlung von Kapitalgesellschaften wirksam durchsetzen zu können, müssen die betreffenden Sachverhalte erst einmal erfaßt werden. Erst daran können -den Grundgedanken entsprechend- die sie verwirklichenden Rechtsfolgen geknüpft werden. Die Frage lautet: wie muß -bei analoger Anwendung des Einlage- und Entnahme-Begriffes- der Tatbestand mit seinen einzelnen Merkmalen für Kapitalgesellschaften beschrieben sein, damit jene vermögensändernden Einflüsse erfaßt und später ausgeschaltet werden können? Darin ist zugleich die Frage nach dem Bewertungsmaßstab enthalten, von dem es abhängt, ob die Eliminierung vollständig gelingt.

Die entscheidenden Merkmale der Norm, die durch Analogieschluß wirksam werden sollen, wie: -die Eliminierung der betriebsvermögensändernden Vorgänge, die nicht durch den wirtschaftlichen Einsatz des Vermögens bedingt sind, sondern mit jenem Vermögensbereich zusammenhängen, der bei der natürlichen Person als Privatvermögensbereich gekennzeichnet wird, und die geeignete Bewertung der Wirtschaftsgüter, um bei deren "Hin- und Herschieben" jeden Einfluß auf den Gewinn ausschalten zu können- müssen mit dem bei Kapitalgesellschaften vorzufindenden Wirklichkeitsbereich verknüpft werden. D. h. die möglichen Sachverhalte müssen ganz allgemein

-durch sprachliche Fassung- klar bezeichnet werden, damit per Rechtsfolge auf den damit herausgegriffenen Realitätsausschnitt im Sinne der Grundgedanken des Gewinnbegriffs eingewirkt werden kann. Da ein Ziel stets auf unterschiedlichen Wegen angestrebt werden kann, sollen -in der Suche nach geeigneten, die vermögensändernden Vorgänge erfassenden- Sachverhaltsmerkmale, die als Tatbestandselemente dienen können und das angestrebte Ziel zu realisieren helfen, jene Merkmale Vorrang vor anderen haben, die bereits in der Diskussion und von der Rechtsprechung genannt sind.

Falls ein analog zu bildender Tatbestand sich auf die bereits herausgearbeiteten Merkmale weitgehend stützen könnte, käme dies dem Prinzip der Rechtssicherheit entgegen, denn das Ergebnis würde mit dem derzeit geltenden Rechtszustand in vieler Hinsicht übereinstimmen, nur die Geschlossenheit der Regelung sowie die Begründung und gesetzliche Abstützung wären neu.

3110 Die auf den Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften abgestellte Tatbestandsbeschreibung zur Erfassung der vermögensändernden Vorgänge

"Die Besteuerung ist nur zulässig, sofern und soweit sie durch Gesetz angeordnet ist (Gesetzmäßigkeit der Besteuerung), mit anderen Worten: sofern ein gesetzlicher Tatbestand erfüllt ist, an den als Rechtsfolge eine Steuer geknüpft ist (Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung)."¹⁾ Der Tatbestand selbst muß aber durch jene Kriterien gekennzeichnet sein, die vom tatsächlichen Sachverhalt auch erfüllt werden können - anderenfalls ist eine Zuordnung des Sachverhalts zum Tatbestand auf sprachlicher Ebene unmöglich und der steuerrechtlich verfolgte Zweck

1) Tipke Klaus: Steuerrecht, 3. Aufl., S. 25 (Zitat im Original kursiv gedruckt statt unterstrichen);

unorreichbar.

Es ist daher notwendig, um den Grundprinzipien der Gewinnermittlungsvorschrift bezüglich des Einlage- und Entnahme-Begriffs im Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften analog zur Anwendung zu bringen, daß charakteristische Merkmale aus den möglichen Grundsachverhalten herausgehoben werden, die Gegenstand der Tatbestandsbeschreibung werden können.

Zwei Gruppen von Grundsachverhalten sind es, die dem Zweck der Vorschrift nach zu erfassen sind: in offener Form durchgeführte vermögensändernde Vorgänge und solche in verdeckter Form. Das sind die -durch bisherige Erfahrung erkennbar gewordenen- Einflüsse, die es tatbestandlich zu erfassen gilt, um der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG analoge Anwendung zu verschaffen. Es fragt sich somit, welche Sachverhaltsmerkmale geeignet sind, die vermögensändernden Vorgänge hinreichend genau zu beschreiben, so daß sie in den zu bildenden Tatbestand aufgenommen werden können.

Als Hauptgruppe von Vorgängen kann diejenige gelten, die durch Gesellschaftsvertrag hervorgerufen wird: Kapitalerhöhungen oder -rückzahlungen aufgrund satzungsändernder Beschlüsse. Durch die Bestimmung des Gesellschaftsvertrages wird die Pflicht für den Anteilseigner begründet, der Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter in vereinbartem Wert zuzuführen bzw. er erhält -der Satzungsbestimmung gemäß- Wirtschaftsgüter von der Kapitalgesellschaft als Kapitalrückzahlung.

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung wirken sich diese Vorgänge in der Handelsbilanz und wegen des Maßgeblichkeitsprinzips auch auf das steuerliche Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft aus. Das zu Beginn des Wirtschaftsjahres vorhandene Betriebsvermögen wird damit im Laufe des Jahres verändert. Das Meßergebnis würde aber verfälscht, wenn

diese Vorgänge nicht erfaßt und später bei der Gewinnermittlung ausgeschieden würden. Es handelt sich um Vermögensänderungen, die nicht aus dem Einsatz des Betriebsvermögens im Wirtschaftsverkehr resultieren, sondern der gesellschaftsrechtlichen Sphäre zuzuordnen sind -einem der Merkmale, die aufgrund analoger Anwendung an die Stelle des Privatvermögens bei der natürlichen Person treten kann-, und es handeln Kapitalgesellschaft und Anteilseigner gemeinsam. Auch hier ist das Gesellschaftsverhältnis bestimmendes Merkmal für gemeinsames Handeln, was per Analogie des Handeln des einzelnen Steuerpflichtigen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG ersetzt.

Das Gesellschaftsverhältnis als dem Sachverhaltsbereich entnommenes Tatbestandsmerkmal ist geeignet, andere vermögensändernde Vorgänge aus dem Normbereich der gesellschaftsrechtlichen Einlage und Kapitalrückzahlung auszugrenzen. Zu diesem Merkmal muß noch die Ursache für die Vermögensbewegungen hinzutreten, nämlich die gesellschaftsvertragliche Bestimmung, nach der entweder das Nennkapital zu erhöhen oder wegen Rückzahlung zu ermäßigen ist.

Beide Merkmale zusammen kennzeichnen die gesellschaftsrechtliche Kapitaleinlage, oder die gesellschaftsrechtliche Kapitalrückzahlung. Sie beschreiben aber auch zutreffend jene Sachverhalte, die von der bei Kapitalgesellschaften analog anzuwendenden einkommensteuerlichen Korrekturregel erfaßt werden sollen, um sie bei der Gewinnermittlung eliminieren zu können. Für die Normbildung -im Rahmen richterlicher Rechtsfortbildung- würde die Aufnahme der Merkmale: Gesellschaftsverhältnis und vermögensändernde Satzungsbestimmung- eine zutreffende Tatbestandsbeschreibung für offene Einlagen oder Entnahmen ermöglichen und damit dem Zweck der Gewinnermittlungsvorschrift wie auch dem Postulat der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung entsprechen.

Neben diese Gruppe vermögensändernder Vorgänge, die auf das Betriebsvermögen Einfluß nimmt und die den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften nach abgewickelt wird, tritt jene, bei der gerade eine gesellschaftsvertragliche Verpflichtung als Ursache der vermögensändernden Vorgänge nicht vorliegt, bei wirtschaftlicher Betrachtung aber den gesellschaftsvertraglichen und nicht den schuldrechtlichen Beziehungen der Beteiligten zuzurechnen ist.

Gerade weil es hier an einer Satzungsbestimmung als auslösendem Grund für die Änderung des Betriebsvermögens fehlt, läßt sich ein Abgrenzungskriterium aus den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften nicht herleiten. Im Fall der gewerbetreibenden natürlichen Person tritt diese Schwierigkeit nicht auf - hier wird die Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen dem Privat- und dem Betriebsvermögen stets dem Einlage- oder Entnahme-Tatbestand zugeordnet. Bei Kapitalgesellschaften können aber gesellschaftsrechtliche und schuldrechtliche Vorgänge ineinander verschränkt sein, die jedoch wegen der verschiedenen steuerrechtlichen Beurteilung zu trennen sind.

Wenn nur gesellschafts- und schuldrechtliche Beziehungen auftreten können, dann ist es zutreffend und einfacher, die aus dem Gesellschaftsverhältnis resultierenden Vorgänge dadurch abzugrenzen, daß die schuldrechtlichen Beziehungen durch geeignete Kriterien beschrieben und damit von den gesellschaftlichen abgehoben werden. Dies Kriterium ist ungenauer und schwieriger zu handhaben als jenes der Satzungsbestimmung im Falle der offenen Einlagen, da dort festgelegt ist, was zu leisten ist, und welche Nennkapitalanteile dafür gewährt werden vorausgesetzt, die vorgenommene Wertfestsetzung ist zutreffend - hier aber nur indirekt auf den Teil geschlossen werden kann, der dem gesellschaftlichen Bereich zugeordnet wird. Bei einem gegebenen Sachverhalt wird erst im Wege der Schätzung der schuld-

rechtliche Teil bestimmt, die Differenz zum tatsächlichen gilt dann als gesellschaftsrechtlicher Teil.

Um die schuldrechtliche Komponente von der gesellschaftlichen abheben zu können ist es geeignet, von dem Verhalten eines fremden Dritten auszugehen. Dabei wird unterstellt, daß er mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns handelt. Dies entspricht üblichem kaufmännischen Verhalten. Ein solches Verhalten auf Seiten des Anteilseigners -auf Seiten der Kapitalgesellschaft gilt es kraft der für diese geltenden Rechtsvorschriften-¹⁾ muß sich auch in den schuldrechtlichen Vertragsbeziehungen niederschlagen. Diese Merkmale sind aber genau auch jene, die von der Rechtsprechung und Literatur als Sachverhaltsmerkmale herausgestellt wurden.

Allerdings wird nur dann eine Zuordnung zum Gesellschaftsverhältnis in Frage kommen, wenn sich die so abgegrenzte schuldrechtliche Beziehung nicht mit dem Sachverhalt deckt, also ein Leistungsungleichgewicht vorliegt. Dies kann zugunsten (Einlage) oder zuungunsten (Kapitalrückzahlung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung) der Kapitalgesellschaft auftreten.

Der Einlagefall wird beispielsweise bei Lieferung von Wirtschaftsgütern gegen zu geringes Entgelt vorliegen. Der schuldrechtliche Teil entspricht der Lieferung gegen angemessenes Entgelt, der gesellschaftsrechtliche dem Unterschied zwischen diesem und dem tatsächlich vereinbarten.

Bei Lieferung ohne Entgelt liegt der Extremfall vor, hier deckt sich der schuldrechtlich angemessene Teil mit dem gesellschaftlichen; das was schuldrechtlich angemessenes Entgelt wäre wird als eingelegt behandelt.

Der Entnahmefall tritt auf, wenn von Seiten der Kapitalgesellschaft eine Gewinnausschüttung betrieben
1) siehe § 93 Abs. 1 Satz 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG;

wird, die zur nachhaltigen Minderung des Betriebsvermögens unter das Nennkapital führt, ohne daß noch freiwillige oder gesetzliche Rücklagen tatsächlich vorhanden sind.¹⁾ Solange noch Rücklagen offener oder verdeckter Art gegeben sind, wird ein solcher Sachverhalt allderings dem Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung zuzuordnen sein.

Durch unzutreffende Höherbewertung von aktiven Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz -wie Überbewertung von Vorratsvermögen, nicht in angemessener Höhe vorgenommene Abschreibungen, voller Ausweis von Forderungen, die bereits zweifelhaft sind, zu hoher Ansatz von Sacheinlagen u. a. - wie der zu niedrigen Bewertung passiver Vermögensgegenstände -z. B. erfolgt keine Ansatz für schon erkennbare Regreßansprüche, für Garantieverpflichtungen, für mögliche Leistungen aus schwebenden Prozessen, oder zu niedriger Ansatz von Verbindlichkeiten- können zu hohe handelsrechtliche Gewinne ausgewiesen werden, die dann auch ausgeschüttet werden. Auf diese Weise kann es zur Ausschüttung von Substanz -also von Betriebsvermögen- kommen, besonders wenn dies mehrjährig praktiziert wird.

Der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gemäß § 93 Abs. 1 AktG und § 43 Abs. 1 GmbHG hätte es entsprochen, höchstens auszuschütten, was an Gewinn, der sich unter Beachtung gesetzlich vorgeschriebener und darüber hinaus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechender Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze ermitteln läßt, -einschließlich der Rücklagen- vorhanden war. Ausschüttungen über diejenige Gewinngröße hinaus, die sich aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften -bei Betrachtung eines mehrjährigen Zeitraumes- ergibt, sind als Kapitalrückzahlungen zu behandeln, die -den Prinzipien der Gewinnermittlung gemäß- unter den Entnahme-Begriff fallen.

1) Sachverhalte dieser Art wurden in zwei Entscheidungen des BFH beschrieben; siehe dazu FN 1 und 2 auf S. 27;

Um diese Fallgruppe tatbestandlich als Einlagen oder Entnahmen zu erfassen, müssen somit die Merkmale: Gesellschaftsverhältnis, Verletzung der Sorgfaltspflicht des ordentlichen Kaufmanns und Vorteils-gewähr an die Kapitalgesellschaft bzw. an den Anteilseigner vorliegen.

Bei dem durch diese Merkmale auch charakterisierten Entnahme-Tatbestand wird der Einwand beachtet werden müssen: verdeckte Entnahmen im Gegensatz zu den verdeckten Einlagen gibt es bei Kapitalgesellschaften nicht.¹⁾ Dieser Einwand hat seine Berechtigung aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Vorschriften: des Einlagerückgewährverbotes und der Beschränkung der Gewinnausschüttung auf den Bilanzgewinn,²⁾ woraus sich für das Steuerrecht als Konsequenz ergibt, daß grundsätzlich jede über die gesellschaftsrechtliche Gewinnverteilung hinausgehende Leistung Gewinnausschüttung sein müsse, die allerdings in verdeckter Form erfolgt. Doch findet auch dieser Gedanke eine Grenze dort, wo zwar wider die gesellschaftsrechtlichen Vorschriften verstoßen wird -etwa gegen die oben beschriebenen Bewertungs- und Bilanzierungsvorschriften- aber steuerrechtlich unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht mehr Gewinn sondern Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens verteilt werden, wodurch das Vermögen unter das ziffernmäßige Nennkapital sinkt.

Denn ein handelsrechtlich ausgewiesener Gewinn kann auch durch Gewinnausschüttungsbeschluß ausgeschüttet werden. Nach steuerrechtlicher Bewertung und Bilanzierung wird sich dagegen aber ein anderes Ergebnis einstellen. Unter Beachtung der bilanzsteuerlichen Vorschriften wird sich sowohl für das Betriebsvermögen zum Schluß des Wirtschaftsjahres als auch für das zum Schluß des vorangegangenen

1) vgl. Döllerer, Georg: VGA, S. 128 f.; ders.: Verdeckte Einlagen, S. 1247;

2) vgl. §§ 57 Abs. 1 Satz 1, 58 Abs. 5 AktG; siehe auch §§ 30, 29 GmbHG;

Wirtschaftsjahres ein anderer Wert ergeben, als es die Handelsbilanz ausweisen wird. Durch den Vergleich dieser Betriebsvermögensstände kann sich -so sei einmal angenommen- ein steuerlicher Gewinn von Null einstellen. Wenn dennoch für dieses Wirtschaftsjahr handelsrechtlich ein erheblicher Gewinn ausgeschüttet wird - und wenn durch diese schon mehrjährig betriebene Ausschüttungspolitik alle offenen und stillen Reserven ausgekehrt wurden - so kann es sich -steuerlich gesehen- nur noch um Rückgabe von Betriebsvermögen handeln. Die verteilten Vermögensgegenstände können nicht mehr unter den steuerlichen Gewinnbegriff subsumiert werden. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich um Kapitalrückzahlung, die nicht von dem Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfaßt werden kann, da es sich nicht um Gewinn im steuerrechtlichen Sinne handelt.

Es sind somit prinzipiell zwei Sachverhaltsgruppen zu erfassen: einmal die für offene Vorgänge zum anderen die für verdeckte Vorgänge. Die Vermögensänderungen können dabei jeweils in beide Richtungen gehen: für die Kapitalgesellschaft vermögensmehrend oder -mindernd. Es sind folglich vier Tatbestände zu bilden, die man in Analogie zu den einkommensteuerlichen Begriffen als offene Einlagen und Entnahmen sowie als verdeckte Einlagen und Entnahmen kennzeichnen kann. Die Tatbestände können somit durch folgende Merkmale gekennzeichnet werden:

<u>Tatbestand:</u>	offene Einlage	offene Entnahme
Merkmale:	(1) <u>Gesellschaftsvertragsverhältnis</u> zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner	(1) wie nebene stehend
	(2) <u>Satzungsbestimmung</u> , die vermögensändernde Vorgänge auslöst	(2) wie nebene stehend
	(3) <u>Vermögensmehrung</u> für die Kapitalgesellschaft	(3) <u>Vermögensminderung</u> für die Kapitalgesellschaft

<u>Tatbestand:</u>	verdeckte Einlage	verdeckte Ent- nahme
Merkmale	(1) <u>Gesellschaftsver- tragsverhältnis</u> zwischen Kapital- gesellschaft und Anteilseigner (2) <u>Verletzung der Sorg- faltspflicht eines</u> <u>ordentlichen Kauf-</u> <u>manns</u> (i. S. von § 347 HGB) (3) <u>Vermögensmehrung für</u> <u>die Kapitalgesell-</u> <u>schaft</u>	(1) wie neben- stehend (2) <u>Verletzung der</u> <u>Sorgfaltspflicht</u> <u>eines ordent-</u> <u>lichen und ge-</u> <u>wissenhaften</u> <u>Geschäftslei-</u> <u>ters</u> (i. S. von §§ 91 Abs. 1 AktG, 43 Abs. 1 GmbHG) (3) <u>Vermögens-</u> <u>minderung für</u> <u>die Kapital-</u> <u>gesellschaft</u>

Die Verknüpfung zwischen diesen Merkmalen und der gesetzlichen Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG zeigt sich in folgenden Punkten: das Tatbestandsmerkmal des Steuerpflichtigenbegriffs der gesetzlichen Vorschrift wird bei der für Kapitalgesellschaften dargelegten Tatbestandsbeschreibung erweitert durch die Hinzunahme der gesellschaftsvertraglichen Beziehung. Dieses Merkmal ist kennzeichnend für den Realitätsausschnitt bei Kapitalgesellschaften und bezieht den Anteilseigner mit in die Betrachtung ein, ohne dessen persönliche oder sachliche Steuerpflicht etwa ein weiteres Mal zu erfassen.

Mit dem Merkmal der Satzungsbestimmung werden auch die Voraussetzungen erfaßt, die das "Handeln des Steuerpflichtigen" bei offenen Vorgängen kennzeichnet, bei verdeckten tritt an seine Stelle das der Verletzung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns.

Zu rechtfertigen ist dieses Vorgehen mit jenem Grundprinzip der einkommensteuerlichen Gewinnvorschrift, das die Vermögensänderungen ausschalten will, die nicht durch den Einsatz des Vermögens im Wirtschaftsverkehr herrühren. Übertragen auf den

Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften muß damit die Person des Anteilseigners und sein Mitwirken bei den vermögensändernden Vorgängen in die Tatbestandsbeschreibung einbezogen werden, ohne dessen persönliche und sachliche Steuerpflicht dann anzutasten, wenn es ausschließlich um die persönliche und sachliche Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft geht.

Über das Merkmal des Gesellschaftsverhältnisses und das der Vermögensmehrung oder -minderung wird auch der Vermögensbereich des Anteilseigners in die Tatbestandsbeschreibung eingeführt, ohne daß dies für die sachliche Steuerpflicht des Anteilseigners Konsequenzen hätte, solange ausschließlich die Rechtslage bei der Kapitalgesellschaft betrachtet wird. Der Vermögensbereich des Anteilseigners übernimmt dabei die Funktion, die im Sachverhaltsbereich der natürlichen Person ihrem Privatvermögen zugeordnet ist. Auch dieses Merkmal ist an den Grundgedanken der Gewinnermittlungsvorschrift geknüpft, der den vom Steuerpflichten ausgehenden willkürlichen Einfluß auf die Gewinnhöhe ausschalten will.

Die Tatbestandsbeschreibung beschränkt sich auf die Kennung seiner fundamentalen Merkmale. Sie sind damit weiterer Präzisierung und Abgrenzung im Sinne der Grundprinzipien zugänglich und können auf künftig sich entwickelnde Sachverhaltsvariationen differenziert fortentwickelt werden.

3111 Bestimmung des beim Anteilseigner -durch vermögensändernde Vorgänge- realisierten Tatbestandes

Die genannten Merkmale charakterisieren den vermögensändernden Vorgang, der durch Zusammenwirken mit der Kapitalgesellschaft realisiert werden kann. Aus der Sicht der für den Anteilseigner geltenden

steuerrechtlichen Bestimmungen wird hier aber ein anderer Tatbestand erfüllt. Die bei Kapitalgesellschaften analog anzuwendende Korrekturregel zum Betriebsvermögensvergleich gilt nicht für die hier zutreffende Tatbestandsrealisierung.

Wirtschaftlich betrachtet ist -bei den offenen Vorgängen- in der Leistungspflicht des Gesellschafters und dem Recht auf Anteilspapiere ein Anschaffungs-geschäft zu sehen.

Auf Seiten der Kapitalgesellschaft kann dies nicht ebenfalls gelten, da zwar einerseits Wirtschaftsgüter empfangen oder hingegeben werden, die mögliche Gegenleistung aber, die auszugebenden oder zurückzuhaltenden und zu vernichtenden Anteilsrechte sind hier keine bilanzierungsfähigen Wirtschaftsgüter, die deshalb auch keine Auswirkung auf das Betriebsvermögen haben.

Für den Gesellschafter besteht zwar gesellschaftsrechtlich kein dem schuldrechtlichen Geschäft vergleichbarer Zusammenhang zwischen den hingegebenen (eingelegten Gegenständen oder zurückgegebenen Anteilsrechten) und den empfangenen (Anteilsrechten oder erhaltenen Vermögensgegenständen) Wirtschaftsgütern, doch die für die steuerrechtliche Beurteilung zugrunde zulegende wirtschaftliche Betrachtung gemäß § 1 Abs. 2 StAnpG rechtfertigt es, von der zivilrechtlichen Beurteilung abzuweichen und den steuerrechtlichen Zielen entsprechend darin einen Anschaffungsvorgang zu sehen, wie er auch zwischen fremden Personen auftritt. Damit sind für die Seite des Anteilseigners nicht die Merkmale des Gesellschaftsverhältnisses und der in der Satzung festgelegten Leistung für beide Parteien entscheidend für den verwirklichten Tatbestand, sondern die für den Anschaffungsvorgang maßgebenden Merkmale der Hingabe und des Empfangs von Wirtschaftsgütern. Die Vorgänge gleichen wirtschaftlich den Anschaffungs- und nicht den Veräußerungsgeschäften, da ihnen das Moment der

Gewinnerzielung fehlt.

Stehen die hingegebenen und empfangenen Leistungen in einem unausgewogenen Verhältnis, so kann damit zugleich ein anderer Tatbestand realisiert sein. Erbrachte der Gesellschafter eine geringere Leistung als es für die erhaltenen Anteilsrechte angemessen war, und die Kapitalgesellschaft stellt keine weiteren Ansprüche an ihn, geht also von der Erfüllung der Einlagepflicht aus, so kann darin eine verdeckte Gewinnausschüttung -in Höhe des Unterschiedes zwischen angemessenem (= gemeiner Wert) und tatsächlich geleistetem Wert- liegen.

Umgekehrt kann vom Gesellschafter mehr geleistet werden als gesellschaftsvertraglich zu leisten ist. Das betrifft bereits die zweite Fallgruppe, die jene Leistungen des Gesellschafters umfaßt, die nicht der gesellschaftsvertraglichen Pflicht entspringen. Sie werden von seiner Seite aus freiwillig geleistet, und er erhält dafür auch keine Anteilspapiere. Hierher zählt auch der Empfang von Leistungen der Kapitalgesellschaft, ohne daß dies durch den Gesellschaftsvertrag bestimmt wäre, der aber nicht unter die verdeckte Gewinnausschüttung fällt, sondern wirtschaftlich der Rückzahlung von Nennkapital entspricht. Es geht hierbei um den Sachverhalt, der, aus der Sicht der Kapitalgesellschaft, als durch die Merkmale des Gesellschaftsverhältnisses, der Verletzung der Sorgfaltspflicht eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters und durch die Vorteilsgewähr für die Kapitalgesellschaft bzw. den Gesellschafter beschrieben ist (verdeckte Einlagen bzw. Entnahmen).

In dem Fall, der wirtschaftlich der Kapitalrückzahlung gleichkommt, stehen sich beim Gesellschafter -aus bilanzieller Sicht- Leistung (Verminderung des Wertes der Beteiligung) und Gegenleistung (Empfang von Wirtschaftsgütern) gegenüber, der Vorgang ist daher steuerrechtlich als Anschaffungsvorgang zu werten.

Dem könnte entgegengehalten werden, daß es bei den das Betriebsvermögen verändernden Leistungen ohne gesellschaftsvertragliche Verpflichtung bilanzsteuerrechtlich an einem unmittelbar selbständigen Wirtschaftsgut mangelt, von einer Gegenleistung somit nicht ausgegangen werden kann. Damit wäre die Voraussetzung für eine Anschaffung nicht gegeben.

Geht man aber davon aus, daß der an die Kapitalgesellschaft gegebene oder von ihr empfangene Wert bei ihr zu einer Erhöhung oder Minderung des Betriebsvermögens führt und zusätzlich, daß sich dies auch in dem Wert der vom Gesellschafter gehaltenen Beteiligung (linear) bemerkbar macht, so argumentiert man aus der Sicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 1 Abs. 3 StAnpG. Danach ist die beim Gesellschafter mit der Hingabe der Wirtschaftsgüter eintretende Erhöhung oder Minderung seiner Beteiligung als selbständiges Wirtschaftsgut erfaßbar und zu aktivieren. Unter diesem Aspekt kann auch hier von einer Realisierung des im Wortsinn weitgefaßten Anschaffungstatbestandes ausgegangen werden. Eine Anschaffung kann aber nur insoweit vorliegen, als die vom Gesellschafter gehaltene Beteiligung in ihrem Wert steigt oder sinkt -also von einer linearen Änderung des Gesamtwertes der Kapitalgesellschaft ausgegangen werden kann, ein typischer Fall bei der Einmann-Kapitalgesellschaft.

Im Extremfall, bei Aufteilung der Anteilsrechte auf viele Anteilseigner, wirkt sich die Veränderung nicht auf die gehaltene Beteiligung aus. Gewährt nur ein einzelner Anteilseigner der Kapitalgesellschaft einen Vermögensvorteil, so erfüllen sich die Kriterien des Anschaffungsgeschäftes nicht, da er keinen Gegenwert erhält. Das von ihm Geleistete verteilt sich sofort anteilmäßig auf alle Gesellschafter. Es handelt sich dann um betriebliche Ausgaben für den Leistenden.

Empfängt er umgekehrt Vermögensvorteile von der Kapitalgesellschaft -ohne daß es sich bereits um...

Substanzverzehr handelt, so realisiert dieser Vorgang den Tatbestand der Betriebseinnahme für ihn aufgrund der in seinem Betriebsvermögen gehaltenen Anteile an der Kapitalgesellschaft; nur bei der Kapitalgesellschaft wird der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung verwirklicht.

32 Die Rechtsfolgen bei den verwirklichten Tatbeständen

321 Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft

Ist der steuerrechtliche Tatbestand der Einlage und Entnahme erfüllt, können die dafür vorgesehenen Rechtsfolgen bei der Kapitalgesellschaft eintreten. Die Gegenstände der Einlage und Entnahme sind zu bewerten, nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 und 5 EStG mit dem Teilwert.

Grundsätzlich erhebt sich hier die Frage, ob dieser Bewertungsmaßstab, der gesetzlichen Entscheidung des Einkommensteuerrechts nach, zu übernehmen ist, oder ob Einflüsse von der analog anzuwendenden Korrekturregel ausgehen, die zu einer abweichenden Bewertung führen müssen, und ob es bei der Kapitalgesellschaft und dem Anteilseigner zur Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe kommt und kommen darf.¹⁾

Das der Korrekturregel zugrunde liegende Prinzip

1) Aufgrund der Teilwertvermutungen -siehe dazu Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar § 6 Anm. 72 bis 72b Stand: Sept. 1973)- wird sich der gemeine Wert mit dem Teilwert in den meisten Fällen decken. Hier geht es aber um die prinzipiell unterschiedlichen Voraussetzungen, die für den jeweiligen Bewertungsmaßstab gelten. Im Falle des Teilwertes ist bestimmendes Merkmal die fiktive Veräußerung des Gesamtbetriebes und anschließende Aufteilung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, beim gemeinen Wert ist es die Wertfeststellung auf dem Markt als Resultat von Angebot und Nachfrage. Der Unterschied zwischen beiden läßt sich auch krasser formulieren: der eine ist ein fiktiver der andere ein empirischer Wert:

fordert eine wertneutrale Erfassung von Einlage und Entnahme, d. h. die Wertbestimmung der diesen Vorgängen zugrunde liegenden Wirtschaftsgüter soll so erfolgen, daß durch die Realisierung dieser Tatbestände für das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft nicht gleichzeitig mit der Einlage oder Entnahme Gewinn oder Verlust erzielt wird. Das ist im Falle von Barzahlungen unproblematisch. Die Schwierigkeit liegt daher hauptsächlich in der Wertfindung für nicht in Geld bestehende Wirtschaftsgüter.

Die gesetzlich vorgesehene Teilwertbewertung, als Rechtsfolge des verwirklichten einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Tatbestandes, geht davon aus, daß Teilwert der Betrag ist, "den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt."¹⁾

"Der Zweck der Anwendung des Teilwertbegriffs besteht darin, den Mehrwert, den ein Wirtschaftsgut gerade wegen seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen gegenüber dem gemeinen Wert besitzt, zu erfassen. Zu diesem Zweck wird unterstellt, daß das Unternehmen als Ganzes veräußert wird, und es wird gefragt, welchen Betrag der Erwerber hierbei für das betreffende Wirtschaftsgut bezahlen würde."²⁾

Damit wird jener Fall ausgeschlossen, daß für den Gewerbebetrieb der natürlichen Person beispielsweise ein Kraftfahrzeug gekauft wird, auf das im Jahre der beginnenden betrieblichen Nutzung 20 % abgeschrieben wird, wie es ein Erlaß des Reichsministers der Finanzen von 1929 zubilligte,³⁾ um an-

1) § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG;

2) Herrmann-Heuer: EStG/KStG-Kommentar, § 6 EStG, Anm. 62 b (Stand: Sept. 1973);

3) siehe RdF Erl. vom 16. Februar 1929, RStBl. 1929, S. 103-110 (S. 105); Blümich-Falk: Einkommensteuergesetz, 10. Neubearb. Aufl., erläutert von Walter Blümich, Ludwig Falk, Werner Steinbring, Adalbert Uelner, München 1971, § 6 Anm. 12, S. 723;

schließlich zu diesem niedrigeren Wert entnommen zu werden. Grund für diese hohe Abschreibung auf den neuen Gegenstand war die Überlegung, daß ein vom Händler bezogener Gegenstand dann schon aus zweiter Hand sei, und auf dem Markt dafür nur noch ein verminderter Preis zu erzielen sei. Der Erlaß trug dieser Überlegung Rechnung.

Dem Steuerpflichtigen wäre damit die Möglichkeit gegeben, sich günstig über den Betrieb Gegenstände zu besorgen, während der Betriebszugehörigkeit die 20 %-ige Abschreibung vorzunehmen und danach zu dem verbleibenden Wert zu entnehmen. Solange damit nicht die Grenzen zur Erfüllung des Tatbestandes von § 6 StAnpG überschritten werden, also der Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gegeben ist, hat der Steuerpflichtige damit gewissen Einfluß auf die Höhe seines Gewinns, sowie Vorteile gegenüber anderen Steuerpflichtigen, was dem Gleichheitsprinzip und dem Gerechtigkeitsgedanken widerspricht.

Mit dem seit 1934 ins Einkommensteuergesetz aufgenommenen Bewertungsmaßstab des Teilwerts können diese steuerlichen Abschläge für die Inbetriebnahme neuer Wirtschaftsgüter nicht mehr geltend gemacht werden. Aus der Sicht des Gesamtbetriebes und seines Wertes kommt es für den einzelnen Gegenstand auf den Wert seines Nutzungspotentials an und nicht darauf, was am Markt dafür zu erzielen wäre.

Die Teilwertbewertung für Einlagen und Entnahmen ist auf den vom Einkommensteuerecht erfaßten Sachverhaltsbereich bei natürlichen Personen abgestellt. Hier erfolgt nur über die Bewertungsvorschrift eine Wertfeststellung zum Einlage- oder Entnahme-Zeitpunkt, wobei das objektive Moment der Wertfindung in der Betrachtung des Gesamtwertes und der davon abgeleiteten Werte der einzelnen Wirtschaftsgüter liegt.¹⁾

1) zur Kritik am Teilwert siehe beispielsweise: Schneider, Dieter: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. Opladen (1974), S. 112 f.; ders.: Verlastausgleich statt Teilwertabschreibung - ein

Dies trifft aber nicht auf den für Kapitalgesellschaften bestimmenden Realitätsausschnitt zu. Hier kommt es -zum einen- unmittelbar zu einer Wertfestsetzung zwischen den Parteien, da die Satzung bei Sacheinlagen und bei Kapitalrückzahlungen den Wert der für die Sachleistung gewährten oder vernichteten Anteilsrechte enthalten muß.¹⁾ Da aber bereits hierbei schon eine unausgewogene Entgeltbemessung auftreten kann, bestimmt sich dann -zum zweiten- der zutreffende Wert dafür, wie auch für alle anderen unter den Einlage- und Entnahme-Tatbestand zu subsumierenden Sachverhalte, nach einem anderen Kriterium. Es ist die Wertermittlung aufgrund der Herauslösung des schuldrechtlichen Teils in den zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter auftretenden Beziehungen.

Impliziert ist damit allerdings, daß die den gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen folgenden Wertfestsetzungen, steuerrechtlich einer Prüfung nach schuldrechtlichen Kriterien unterzogen werden.

Wenn man davon ausgeht, daß die Beziehungen zwischen Gesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft sowohl gesellschaftlicher als auch schuldrechtlicher Art sein können, und dies grundsätzlich auch bei ihren geschäftlichen Beziehungen miteinander vermischt auftreten kann, so ist es folgerichtig, die einfacher zu eliminierende Komponente, nämlich die schuldrechtliche, herauszulösen. Ist sowohl die Kapitalgesellschaft aufgrund von § 93 Abs. 1 AktG oder § 43 Abs. 1 GmbHG gehalten, mit der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zu handeln als auch der Anteilseigner, so läßt sich relativ einfach, gemessen an einer Wertermittlung des ganzen Betriebes und danach der Verteilung dieses Wertes

Problem der Steuerreform. In: Wpg. 23. Jg. (1970), S. 68-72; Wöhe, Günter: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 3. völlig Neubearb. Aufl., München 1972, S. 417-440;

1) vgl. §§ 183 Abs. 1 iVm 179, § 222 AktG; §§ 56 iVm 53, § 58 GmbHG;

auf die einzelnen Wirtschaftsgüter, der schuldrechtliche Teil bestimmen. Dieses Überprüfungsverfahren ist auch auf jene Leistungen anzuwenden, die durch gesellschaftsvertragliche Abmachungen zu bewirken sind, um festzustellen, ob hierbei -aus steuerrechtlicher Sicht- schuldrechtliche Elemente mit eingeflossen sind, die von den gesellschaftsrechtlichen zu trennen sind. Ein solches Vorgehen bei der Bewertung entspricht der Verwirklichung des Grundgedankens der Gewinnermittlungsvorschrift, der u. a. ein erfolgsneutrales "Hin- und Herschieben" von Wirtschaftsgütern zwischen den beteiligten Vermögen sicherstellen will.

Damit ist aber für die Bewertung der Einlage- und Entnahme-Vorgänge bei der Kapitalgesellschaft auf jenes objektive Kriterium abgestellt, daß die Beziehungen zwischen einander fremden Personen bei ihren Geschäftsbeziehungen kennzeichnet. Es ist die Situation auf dem Beschaffungsmarkt, von hier aus ist der Wertmaßstab abzuleiten. Dieser Maßstab entspricht aber grundsätzlich dem des gemeinen Wertes in § 9 Abs. 2 BewG.¹⁾

Dieser Maßstab ist geeignet, dem Prinzip der gewinnneutralen Bewertung Rechnung zu tragen, so daß von den bei Kapitalgesellschaften auftretenden Sachverhalten eine gewinn- oder verlustbeeinflussende Wirkung, der analog anzuwendenden Korrekturvorschrift gemäß, vermieden wird.

1) das gilt selbst dann, wenn die in BFH, Urt. vom 27. November 1974 - I R 250/72 BStBl. 1975 II, S. 306 (S. 307) geäußerte Ansicht generelle Bedeutung hätte. Nach Bewertungsrecht gilt, "daß ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Bei der Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung sind auch diese Umstände zu berücksichtigen, wenn sie ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei dem Geschäft mit einem Nichtgesellschafter in Betracht gezogen hätte." Es liegt nahe, daß die Rechtsprechung diesen Gedanken auch auf verdeckte Einlagen anwenden wird, also ein prinzipieller Unterschied zwischen dem gemeinen Wert nach Bewertungs- und Ertragssteuerrecht gesehen wird.

Ob diese Lösung zu Widersprüchen führen kann, läßt sich beantworten, wenn die Bewertung beim Gesellschafter der Kapitalgesellschaft mitbetrachtet wird. Bei ihm wird im Fall offener oder verdeckter Vorgänge ein Anschaffungsgeschäft gesehen. Sind dabei die Anschaffungskosten im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG erst festzustellen, da weder Leistung noch Gegenleistung in Geld erfolgte, so werden sie mit Hilfe des gemeinen Wertes bestimmt. D. h. auf beiden Seiten ist -aus dem jeweils geltenden Tatbestand- der Bewertungsmaßstab der gemeine Wert.

Wäre dies anders, so ergäben sich nicht hinzunehmende Widersprüche, wenn der Anteilseigner zum gemeinen Wert, die Kapitalgesellschaft aber zum gesetzlichen Teilwert zu bewerten hätte. Liegt der Teilwert, seiner Zweckbestimmung nach, über dem gemeinen Wert, so hat der Gesellschafter einen Wert zu aktivieren, der unter dem liegt, den die Kapitalgesellschaft in die Bücher aufzunehmen hat.

Nun ist es nicht einzusehen, warum ein Vermögensgegenstand bei der Kapitalgesellschaft nach steuerlichen Maßstäben mehr wert sein soll als beim Gesellschafter. Darüber hinaus will es nicht passen, daß ein Wirtschaftsgut zum höheren Teilwert bei der Kapitalgesellschaft einzulegen ist, aber dann, wenn er zu diesem Wert an sie verkauft worden wäre, in Höhe der Differenz zwischen Teilwert abzüglich gemeiner Wert eine verdeckte Gewinnausschüttung¹⁾ vorliegen soll mit der Folge, daß der Gewinn der Kapitalgesellschaft um diese Differenz zu erhöhen ist, als auch das steuerpflichtige Einkommen des Anteilseigners.

1) Für die verdeckte Gewinnausschüttung ist der gemeine Wert der Bewertungsmaßstab. Siehe dazu FN 1 auf S. 135; vgl. auch: Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttung - Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen- 4., vermehrte Aufl., Herne-Berlin (1973), Tz. 29, S. 52-56; Döllner, Georg: VGA, S. 80-82;

Leitet man den Bewertungsmaßstab aus den bei Kapitalgesellschaften geltenden Merkmalen für den Einlage- und Entnahme-Tatbestand her, so führt dies zur Bewertung zum gemeinen Wert, da sich das auf beiden Seiten geforderte Verhalten mit jenem deckt, das bei sich fremd gegenüberstehenden Personen zu beobachten ist. Eine Teilwertbewertung steht dazu im Widerspruch, sie läßt sich aus diesen Grundlagen nicht ableiten - und das Sachverhaltsmerkmal fehlender Wertfestsetzung bei der natürlichen Person und hier auftretender vermögensändernder Vorgänge ist im Sachverhaltsbereich bei Kapitalgesellschaften nicht gegeben.

Diese Bewertung zum gemeinen Wert stimmt mit den Grundlagen der Merkmale des Einlage- und Entnahme-Tatbestandes bei Kapitalgesellschaften überein und verwirklicht das Prinzip der gewinn- und verlustneutralen Vermögensänderung, das für die einkommensteuerliche Korrekturregel gilt - und um deren analoge Anwendung geht es hier.

Durch die Herauslösung der schuldrechtlichen Komponente aus den Beziehungen zwischen Anteilseigner und Kapitalgesellschaft, bewertet zum gemeinen Wert, wird eine Abtrennung des gesellschaftlichen Teils ihrer Beziehungen ermöglicht. Eine Bewertung dieser Differenz ist nicht erforderlich, sie liegt bereits in Geldeinheiten vor.

Z. B. erfolgte die Lieferung von Waren zum Preis von 8000,- DM, während der gemeine Wert 12.000,- DM betrug. Dem schuldrechtlichen Teil dieses Geschäfts kommt bei Bewertung mit dem gemeinen Wert ein Preis von 12.000,- DM zu. Die Differenz zum tatsächlichen Preis, zu dem das Geschäft abgewickelt wurde, war (12.000,- ./ 8.000,- =) 4.000,- DM. Dies ist der Wert der Einlage, also jener Teil, der aus den gesellschaftlichen Beziehungen resultierend, von den schuldrechtlichen abzuspalten war.

Damit entfällt die Orientierung einer Wertermittlung an dem Betriebsganzen und den Teilwertvermutungen. Die Wertfindung ist an Kriterien geknüpft, deren intersubjektive Nachprüfung ohne diese Schwierigkeiten durchzuführen ist, wie bei der Wertfeststellung für den ganzen Betrieb, der Teilwertermittlung und der Ableitung des Wertes für das einzelne Wirtschaftsgut daraus. Diese Methode der Wertbestimmung kommt dem Prinzip der Korrekturregel deshalb am nächsten, da die für Kapitalgesellschaften geltenden Merkmale beachtet und die treffender abgrenzbare schuldrechtliche Komponente aus den Beziehungen zwischen beiden Parteien eliminiert werden.

Für die Bewertung bei der Kapitalgesellschaft ergibt sich somit: alle wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Anteilseigner und der Kapitalgesellschaft unterliegen der Prüfung nach schuldrechtlichen Kriterien - bewertet zum gemeinen Wert - um festzustellen, ob eine Wertverschiebung gesellschaftlicher Art stattgefunden hat und in welcher Höhe. Damit ist der Wert von Einlagen und Entnahmen ermittelt.¹⁾

Steht der Wert fest, so kann die bereits in § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG enthaltene Rechtsfolge eingreifen, nämlich den Wert der Einlagen und den der Entnahmen aus der sich beim Betriebsvermögensvergleich ergebenden Differenz auszuschneiden; erst dann ergibt sich der Gewinn.

Die analog übertragene Korrekturregel bringt es mit sich, die gesetzlich getroffene Entscheidung für die Teilwertbewertung nicht auch bei Kapitalgesellschaften zur Geltung zu bringen, sondern die dem

1) Ungenau formuliert kann man hier von einer Bewertung zum gemeinen Wert sprechen. Sie ist ungenau, da nur der schuldrechtliche Teil mit dem gemeinen Wert ermittelt wird und die zur tatsächlichen Vereinbarung bestehende Differenz gilt als Wert von Einlage oder Entnahme - dies entspricht nicht einer Bewertung von Einlage und Entnahme selbst zum gemeinen Wert, ihr Wert ist aber davon abhängig.

Betriebsvermögensvergleich zugrunde liegenden Prinzipien zu verwirklichen. Das aber bedeutet, die Bewertung aus den für den Tatbestand bei Kapitalgesellschaften geltenden Merkmalen abzuleiten. Damit stellt sich eine Bewertung ein, die auf beiden beteiligten Seiten den gleichen Maßstab, den gemeinen Wert, anwendet.

321 Rechtsfolgen beim Anteilseigner

Für die Wertermittlung beim Anteilseigner ergibt sich nichts anderes als bereits zuvor schon ausgeführt. Liegen die Anschaffungskosten für die Leistungen, die sowohl nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Bestimmungen als auch freiwillig ohne deren Beachtung vorgenommen wurden, nicht bereits in Geldeinheiten vor, so müssen sie durch die Bewertung zum gemeinen Wert ermittelt werden.

4. Schlußbemerkung

Hier wurde eine Lösungsmöglichkeit aufgezeigt, die das Problem mit Hilfe der Analogie löst. Neben dem methodischen Mittel der Analogie sind als der Methodenlehre weitere Rechtsfortbildungsmethoden bekannt, wie das Argument aus der Natur der Sache, die Fallvergleichung, die entwickelte Lehre, die Grundsätze und Prinzipien des historischen Rechtsganzen und die Rechtsidee, wie sie von Larenz vorgeschlagen wurden.¹⁾

Diese Methoden waren hier jedoch nicht zu erörtern, da das Problem mit Hilfe der Analogie einer Lösung zugeführt werden kann. Erst wenn auch damit keine

1) siehe Larenz, Karl: Wegweiser zu richterlicher Rechtsschöpfung, S. 275-305;

brauchbare und rationaler Kritik standhaltende Ableitung aus dem Gesetz möglich gewesen wäre, hätte zu einer weiteren sich in noch geringerem Maße an den Gesetzeswortlaut anlehnenen Rechtsfortbildungsmethode gegriffen werden müssen. Hier ergab sich die Notwendigkeit dazu nicht.

Wenn nun der Gesetzgeber die Regelung des Einlage- und Entnahme-Problems bei Kapitalgesellschaften der Judikative bezüglich des Einlage-Begriffes überlassen hat und die Exekutive den Entnahme-Begriff für die beschriebenen Fälle praktizieren wird, so sind die im Schrifttum an eine wünschenswerte Gesetzgebungspraxis gestellten Forderungen nicht erfüllt.

Alsein Fundamentalprinzip für die Gesetzgebungstechnik¹⁾ wird das der Erkennbarkeit des Rechts angesehen. Erkennbar für die am Rechtsleben Beteiligten soll das für sie verbindliche Recht sein. Deshalb wird an den Gesetzgeber -zur Abfassung von Gesetzen- die Forderung gestellt, das Voraussehbarkeits-, das Gleichbehandlungs- und das Legitimationsinteresse der Gesetzesadressaten zu beachten.²⁾ Diese werden als grundlegende Prinzipien der Gesetzgebung angesehen. Daraus folgt u. a., daß ein Gesetz den zu regelnden Bereich sozialen Lebens durch Verwendung adäquater, verständlicher und präziser Wortwahl beschreibt und auch allgemein kundmacht.

Die Beachtung dieser grundlegenden Forderungen an den Gesetzgeber für seine praktische Arbeit würde es auch bedingen, daß bei der Überarbeitung von Gesetzen oder deren teilweiser oder völliger Neufassung

1) siehe dazu und zum folgenden Noll, Peter: Gesetzgebungslehre, Reinbeck bei Hamburg (1973), S. 192 und passim; Walter, Robert: Die Lehre von der Gesetzgebungstechnik. In: Österreichische Juristenzeitung, 18. Jg. (1963), S. 85-90; Rüdiger, Jürgen, Eberhard Baden, Harald Kindermann: Vorstudien zu einer Theorie der Gesetzgebung, St. Augustin 1975, S. 99-106 und passim;

2) vgl. Noll, Peter: Gesetzgebungslehre, S. 192-195; Walter, Robert: Die Lehre von der Gesetzgebungstechnik, S. 85-90;

die richterliche Rechtsfortentwicklung und all jene Normen, die sich allgemein herausgebildet haben (Gewohnheitsrecht im Bereich unbestimmter Gesetzesbegriffe und der Generalklauseln), dem Grunde nach im Gesetz seinen Ausdruck finden sollen. Der Allgemeinverständlichkeit als Teilaspekt der Erkennbarkeit des geltenden Rechts für den Rechtsgenossen würde damit Rechnung getragen. Es genügt dem Erkennbarkeitsprinzip nicht, daß nur der speziell geschulte Experte in der Lage ist zu erkunden, was geltendes Recht ist.

Das Reformwerk des neuen Körperschaftsteuergesetzes¹⁾ trägt diesem Gedanken nicht Rechnung, speziell in dem Punkte der Anwendbarkeit des einkommensteuerlichen Einlage- und Entnahme-Begriffs bei Kapitalgesellschaften soll sich nichts ändern. Sein bedeutender Kern liegt in einem Anrechnungsverfahren -mag der "Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes" von 1974²⁾ auch noch manche Korrekturen erfahren. Für die hier behandelten Fragen ist jedoch entscheidend, daß sich an dem Gewinnbegriff, der nach wie vor aus dem Einkommensteuergesetz zu übernehmen ist, nichts ändern soll. Damit erfährt die hier abgehandelte Problematik keine neuen Impulse. Von redaktionellen Änderungen abgesehen wird das geltende Recht übernommen, d. h. der Einlagebegriff soll bei Kapitalgesellschaften gelten, der der Entnahme nicht.

Nicht im Rahmen der Gewinnermittlung, sondern in dem der "Gewinnverwendung" wird dem Einlagebegriff eine neue Funktion zugewiesen - bei dem zur Ausschüttung verwendbaren Eigenkapital erfolgt je nach der Belastungshöhe mit Körperschaftsteuer eine Gruppierung, die auch die Gruppe "Einlagen" enthält. Hier werden die nicht zu Nennkapital gewordenen Einlagen, also nach bisher gewohnter Terminologie als verdeckte

1) siehe den Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vom 9. 1. 1974, Bundestatsdrucksache 7/1470;

2) wie FN 1);

Einlagen bezeichnete Kapitalzuführungen zur Kapitalgesellschaft, erfaßt - sie sind prinzipiell als Bestandteil des "verwendbaren Eigenkapitals" ausschüttungsfähig.

Bei analog angewandtem Einlage- und Entnahme-Begriff muß die Ausschüttung ganz allgemein bereits vom Entnahme-Begriff erfaßt werden. Jeder Abgang von Vermögensgegenständen -und dazu muß auch die Ausschüttung von Gewinnen, d. h. der Abgang von Zahlungsmitteln, gerechnet werden-¹⁾ vermindert das Betriebsvermögen. Die tatsächlich durchgeführte Einlagen- und Gewinnausschüttung erfüllt somit den Tatbestand der Entnahme.

Auf gesetzlicher Ebene soll es aber sonst bei der Verweisung auf die einkommensteuerlichen Vorschriften bleiben. Damit ist von vornherein ein weiterer Schritt in jene Richtung der Entwicklung getan, die das Voraussehbarkeitsinteresse der Rechtspersonen nur mangelhaft beachtet. Nur jener, der sich permanenter Rechtsberatung anvertraut, kann damit rechnen, daß die geltenden Bestimmungen -seinen Interessen entsprechend- voll ausgeschöpft werden.

Die Rechtsentwicklung schreitet nicht nur auf dem Wege der Gesetzgebung fort -ebenso und sogar in gewichtigem Maße- ist daran die Spruchpraxis der Gerichte sowie -im Steuerrecht in eingeschränktem Maße- auch gewohnheitsrechtliche Entwicklung beteiligt. Für den Gesetzgeber wird es unmöglich sein, jeden Entwicklungsschritt sofort zu Gesetz verarbeiten zu können. Zwar entspricht dies dem Prinzip der allgemeinen Kundmachung - der sich daraus ergebende Gesetzesumfang widerspräche aber dem Prinzip der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit der Gesetze für den einzelnen.

1) so schon Kennerknecht, siehe S. 21 f. und FN 1 auf S. 22;

Dem Gesetzgeber muß es -als der für den Erlass von Gesetzen wie auch ihrer Reformulierung zuständigen Institution- überlassen bleiben zu entscheiden, welche der Entwicklungen gewichtig genug sind, um sie im Gesetzestext zum Ausdruck zu bringen. Bei Betrachtung nur des hier behandelten Problems ohne einen Blick auf die mannigfaltigen anderen Probleme, die ebenfalls die Besteuerung der Kapitalgesellschaften betreffen, läßt sich für eine Gesetzesänderung keine Empfehlung aussprechen - das Problem ist auf der Ebene richterlicher Rechtsfortbildung zu lösen und wie gezeigt, gelingt dies aufgrund des Analogieschlusses in befriedigender Weise.

Negative Konsequenzen der Nichtkodifizierung zeichnen sich nicht ab, zumal die betroffenen Kreise grundsätzlich steuerrechtlich fachkundig beraten werden. Gewisse Risiken ergeben sich für die Steuerpflichtigen aus dem geltenden Rechtszustand dadurch, daß nicht eindeutig die Rechtsentwicklung voraussehbar ist, wann den in dieser Arbeit nachgewiesenen unzulässigen Grundlagen für die noch geltende Ansicht Aufmerksamkeit entgegengebracht wird und daraus Konsequenzen gezogen werden. Für den Steuerpflichtigen bleibt die Rechtsunsicherheit, da nicht voraussehbar ist -gerade wenn man die Widersprüchlichkeit der geltenden Ansicht zur Anwendbarkeit des Einlage- und Entnahme-Begriffs betrachtet- wie die Rechtsprechung von Fall zu Fall entscheiden, und wie lange sie noch an der derzeitigen Auffassung festhalten wird.

Literaturverzeichnis:

(Die Abkürzungen vor dem Titel zeigen den Kurztex-
text an, der bei wiederholtem Zitat verwendet wurde)

I Kommentare und Monographien

Albert, Hans: Traktat über kritische Vernunft. 2. un-
veränderte Aufl., Tübingen 1969;

Blümich-Falk: (EStG-Kommentar) Einkommensteuergesetz.
10. Neubearb. Aufl., erläutert von Walter Blümich,
Ludwig Falk, Werner Steinbring, Adalbert Uelner,
München 1971;

Blümich-Klein-Steinbring-Stutz: (KStG-Kommentar) Körper-
schaftsteuergesetz mit Durchführungsverordnungen,
Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. Kommentar
von Walter Blümich, Otto Klein, Werner Steinbring,
Heinrich Stutz. 4. völlig neubearbeitete Aufl.,
Berlin und Frankfurt a. M. 1965;

Brezing, Klaus: (Verrechnungsentgelte) Verrechnungsent-
gelte und Umlagen zwischen Kapitalgesellschaften
und ihren Gesellschaftern im Steuerrecht. Köln (1975);

Bühler-Paulick: (EStG/KStG-Kommentar) Einkommensteuer,
Körperschaftsteuer nebst Gemeinnützigkeitsver-
ordnung und anderen Nebengesetzen und Verordnungen
von Ottmar Bühler und Heinz Paulick, Körperschaft-
steuerteil fortgeführt von Albert J. Rädler, Arndt
Raupach, München (Stand: EStG: 1. Mai 1975, KStG:
1. Juni 1969);

Bühler, Ottmar, Georg Strickrodt: Steuerrecht - Grund-
riß in zwei Bänden - Bd. I: Allgemeines Steuerrecht,
1. Halbband. 3. Neubearb. Aufl., Wiesbaden 1959;

Canaris, Claus-Wilhelm: (Lücken im Gesetz) Die Fest-
stellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische
Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richter-
lichen Rechtsfortbildung praeter legem. Berlin 1964;

Coing, Helmut: Grundzüge der Rechtsphilosophie. 2. Aufl.,
Berlin 1969;

Döllerer, Georg: (VGA) Verdeckte Gewinnausschüttungen
und verdeckte Einlagen bei Kapitalgesellschaften.
Heidelberg 1975;

Esser, Josef: Vorverständnis und Methodenwahl in der
Rechtsfindung. Frankfurt am Main (1970);

Evers, Robert: (KStG-Kommentar) Kommentar zum Körper-
schaftsteuergesetz vom 10. August 1925 und zur Ver-
ordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuerges-
etzes unter Berücksichtigung des Einkommensteuer-
gesetzes und des Steuermilderungsgesetzes. Nebst
den Ausführungsbestimmungen und Erlassen des Reichs-
finanzministers. Zweite, gänzlich Neubearb. Aufl.,
Berlin 1927;

Gadamer, Hans Georg: Wahrheit und Methode. - Grundzüge
einer philosophischen Hermeneutik - Tübingen 1960;

- Godin-Wilhelmi: (Aktiengesetz) Aktiengesetz vom 6. September 1965, Kommentar begründet von Freiherr von Godin und Dr. Hans Wilhelmi, 4. Aufl. Neubearb. von Sylvester Wilhelmi, Berlin-New York 1971;
- Liensel, Albert: Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", Sonderdruck aus der Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann, München und Leipzig 1923;
- Herrmann-Heuer: (EStG/KStG-Kommentar) Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschließlich Nebengesetze. Von Carl Herrmann, Gerhard Heuer, Arndt Raupach, Arnold Heining, Otto von Schilling, 17. Aufl. Köln-Marienburg (1950/75);
- Isay, Hermann: Rechtsnorm und Entscheidung. Berlin 1929;
- Kennerknecht, Albert: (KStG-Kommentar) Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 16. Oktober 1934 von Albert Kennerknecht; von der 11. Lieferung ab bearb. von Kurt Zülow. Köln, Stand: 1943;
- Krollmann, Heinz: (KStG-Kommentar) Körperschaftsteuer-Kommentar, Stuttgart 1962;
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Köln (1970);
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Steuerrecht. I. Allgemeiner Teil, 3., vollständig überarbeitete Aufl., München 1973; (Steuerrecht)
- Lademann-Lenski-Brockhoff: Kommentar zum Einkommensteuergesetz bearbeitet von Hedin Brockhoff, Klaus Althoefer, Hans Birkholz, Arno Bordewin, Willi Felsmann, Herbert Längsfeld, Günter Söffing. Stuttgart-München-Hannover, Stand: Dezember 1974;
- Lange, Joachim: Verdeckte Gewinnausschüttungen. - Eine systematische Darstellung der Voraussetzungen und Auswirkungen - 4., vermehrte Aufl., Herne-Berlin (1973);
- Larenz, Karl: (Methodenlehre) Methodenlehre der Rechtswissenschaft. Dritte, völlig neubearbeitete Aufl., Berlin-Heidelberg-New York 1975;
- Müller, Friedrich: Juristische Methodik. Berlin (1971);
- Niemann, Ursula: Probleme der Gewinnrealisierung innerhalb des Konzerns, Düsseldorf 1968;
- Noll, Peter: Gesetzgebungslehre. Reinbeck bei Hamburg (1973);
- Popper, Karl Raimund: Das Elend des Historizismus. 4. Aufl. Tübingen 1974;
- Popper, Karl Raimund: Objektive Erkenntnis. 2. Aufl. Hamburg (1974);
- Prim, Rolf, Heribert Tilmann: Grundlagen einer kritisch-rationalen Sozialwissenschaft. 2. durchgesehene Aufl., Heidelberg (1975);
- Rödig, Jürgen, Eberhard Baden, Harald Kindermann: Vorstudien zu einer Theorie der Gesetzgebung. St. Augustin 1975;

- Schneider, Dieter: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung. Opladen (1974);
- Somló, Felix: Juristische Grundlehre. Neudruck der 2. Aufl. Leipzig 1927, Aalen 1973;
- Stegmüller, Wolfgang: Hauptströmungen der Gegenwartsphilosophie. 5. erweiterte Aufl. Bd. II Stuttgart (1975);
- Stegmüller, Wolfgang: Probleme und Resultate der Wissenschaftstheorie und Analytischen Philosophie. Bd. IV, Personale und statistische Wahrscheinlichkeit, 1. Halbband, Berlin-Heidelberg-New York 1973;
- Steinberg: Die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und des verdeckten Kapitals, Herne 1964;
- Tipke, Klaus: (Steuerrecht 1. Aufl. bzw. 3. Aufl.) Steuerrecht. Ein systematischer Grundriß. 1. Aufl. Köln (1973) und 3. völlig überarbeitete und erweiterte Aufl. Köln (1975);
- Tipke-Kruse: Reichsabgabenordnung. Kommentar von Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse. 7. Aufl., Köln-Marienburg (1975), (AO-Kommentar);
- Wöhe, Günter: (Steuerlehre) Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, 3. völlig neu bearbeitete Aufl., München 1972;
- Würdinger, Hans: Aktien- und Konzernrecht. 3., völlig neubearb. Aufl., Karlsruhe 1973;

II Aufsätze in Sammelwerken und Zeitschriften

- Albert, Hans: Erkenntnis und Recht. Die Jurisprudenz im Lichte des Kritizismus. In: Albert, Hans, Niklas Luhmann, Werner Maihofer und Ota Weinberger (Hrsg): Rechtstheorie als Grundlagenwissenschaft der Rechtswissenschaft, Düsseldorf (1972), S. 80 - 96;
- Albert, Hans: Hermeneutik und Realwissenschaft. - Die Sinnproblematik und die Frage der theoretischen Erkenntnis - In: derselbe (Hrsg.): Sozialtheorie und soziale Praxis - Eduard Baumgarten zum 70. Geburtstag - Meisenheim am Glan (1971), S. 42-77;
- Barske, K.: (Einlagen) Einlagen im Einkommensteuerrecht. In: NWB 1973, Fach 3, S. 3601-3610;
- Barske, Kurt: Entnahmen im Einkommensteuerrecht. In: NWB 1972, Fach 3, S. 3517-3530;
- Barske, K.: (Sacheinlagen) Sacheinlagen in Kapitalgesellschaften - Gewinnauswirkungen - In: NWB 1975, Fach 5, S. 823-830;
- Bise, Wilhelm: (Veräußerungen) Veräußerungen im Steuerrecht. - Einkommen- und körperschaftsteuerliche Probleme bei Übereignungen - In: StbJb. 1968/69, Köln (1969), S. 353-394;

- Brezing, Klaus: (Ertragsteuerliche Problematik) Zur ertragsteuerlichen Problematik von offenen und verdeckten Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. In: GmbHR 63. Jg. (1972), S. 129-137;
- Bubenzer, Fritz: Der Entnahmebegriff des Einkommensteuerrechts und die Änderung der Rechtsform eines Unternehmens. In: StuW 33. Jg. (1956), Sp. 73-84;
- Bucher, Eugen: Traditionale und analytische Betrachtungsweise im Privatrecht. In: Rechtstheorie: 1. Band 1970, S. 23-44;
- Charlier, Rudolf: Gewinnrealisierung bei Entnahmen? In: StbJb. 1969/70, Köln (1970), S. 361-407;
- Dobelke, Josef: (Einlagen) Sind Einlagen im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bei einer Kapitalgesellschaft möglich? In: Wpg. 16. Jg. (1963), S. 65-68;
- Döllner, Georg: (Verdeckte Einlagen) Verdeckte Einlagen bei der Aktiengesellschaft. In: BB 26. Jg. (1971), S. 1245-1253;
- Hartz: Gesetzliche Generalklauseln und Richterrecht im Steuerrecht. In: StuW 45. Jg. (1968), Sp. 245-264;
- Hundertmark, Dedo, Volkmar Herms: Die verdeckte Nutzungseinlage im Ertragsteuerrecht. In: BB 31. Jg. (1976), S. 80-82;
- Kellmann, Christof: Kritischer Rationalismus in der Rechtswissenschaft. In: Rechtstheorie: 6. Band 1975, S. 83-103;
- Keuk, Brigitte: Zur Entnahme im geltenden und künftigen Recht. In: DB 26. Jg. (1973), S. 890-896;
- Kötter: Die Körperschaftsteuerpflicht der Kapitalgesellschaften im Gründungsstadium. In: NWB 1973, Fach 4, S. 715-716;
- Kruse, Heinrich Wilhelm: Stichwort "Gewohnheitsrecht" In: Handwörterbuch des Steuerrechts, Erster Band, München-Bonn (1972);
- Lange, Joachim: Verdeckte Einlagen an Kapitalgesellschaften. In: NWB 1973, Fach 4, S. 717-722, (Verdeckte Einlagen);
- Larenz, Karl: Wegweiser zu richterlicher Rechtsschöpfung. -Eine rechtsmethodologische Untersuchung- In: Festschrift für Arthur Nikisch, Tübingen 1958, S. 275-305;
- Mathiak, Walter: (Gewinnrealisierung) Gewinnrealisierung bei Vorteilszuwendungen von Gesellschaftern an Kapitalgesellschaften. In: DStR 8. Jg. (1970), S. 359-366;
- Meyer-Arndt, Lüder: (Prinzipienfragen) Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung. In: DB 20. Jg. (1967), S. 1281-1285;
- Mies, Josef: (Gesellschaftsrechtliche Zuwendungen) Verdeckte gesellschaftsrechtliche Zuwendungen (Einlagen) und ihre ertragsteuerliche Behandlung bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern - insbesondere Aktiengesellschaften. In: StBp. Jahrgang 1965, S. 231-236;

- Paulick, Heinz: Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht. In: Thoma, Gerhard und Ursula Niemann (Hrsg.): Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis - Eine Sammlung von Beiträgen sowie Auszügen aus der Rechtsprechung zum Andenken an Armin Spitaler - Köln (1965), S. 165-193;
- Pezzer, Heinz-Jürgen: (Verdeckte Einlagen) Zur körperschaftsteuerrechtlichen Problematik der verdeckten Einlage im Konzern. In: StuW 52. (5.) Jg. (1975), S. 222-232;
- Quack, G. Engelbert: (Schwestergesellschaften) Verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften. In: DStR 10. Jg. (1972), S. 10-16;
- Quack, G. Engelbert: (Gesellschaftereinlagen) Zur Bilanzierung von Gesellschaftereinlagen in der Bilanz des Gesellschafters und der Kapitalgesellschaft. In: BB 26. Jg. (1971), S. 862-866;
- Raupach, Arndt: (Grundprobleme) Grundprobleme der Gewinnverwirklichung im Steuerrecht. In: JbFSt. 1973/74 Herne (1973), S. 112-129;
- Röhrkasten, Burkhard: (Gewinn Auswirkungen) Die Gewinn Auswirkungen der Sacheinlage in Kapitalgesellschaften. In: BB 29. Jg. (1974), S. 825-832;
- Rose, Gerd: (Ausgewählte Probleme) Ausgewählte Probleme der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Konzernen. In: StbJb. 1971/72, Köln (1972), S. 183-230;
- Rose, Gerd: (Entwicklung der Besteuerung) Zur gegenwärtigen Entwicklung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. In: StbJb. 1967/68, Köln (1968), S. 211-266;
- Salditt, Franz: (Fingiertes Entgelt) Das fingierte Entgelt - creation of income? In: StuW 48. (1.) Jg. (1971), S. 107-122;
- Savigny, Eike von: Die Jurisprudenz im Schatten des Empirismus. Polemische Anmerkungen zu Hans Albert: Erkenntnis und Recht. In: Hans Albert, Niklas Luhmann, Werner Maihofer und Ota Weinberger (Hrsg.): Rechtstheorie als Grundlagenwissenschaft der Rechtswissenschaft, Düsseldorf (1972), S. 80-96;
- Schmidt-Troschke, G.: Ersparte Aufwendungen als einziger Vermögensvorteil der Zuwendung eines Gesellschafters an eine Kapitalgesellschaft im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht. In: GmbHR 63. Jg. (1972), S. 65-68;
- Schneider, Dieter: Verlustausgleich statt Teilwertabschreibung - ein Problem der Steuerreform. In: Wpg. 23. Jg. (1970), S. 68-72;
- Schulze zur Wiesche, Dieter: Die Sachausschüttung im Körperschaftsteuerrecht als Gegenstück zur Entnahme im Einkommensteuerrecht. In: DStR 10. Jg. (1972), S. 274-277, 308-310, 339-341, 372-373;

- Schwerdtner, Peter: Rechtswissenschaft und kritischer Rationalismus. In: Rechtstheorie: 2. Band 1971, S. 67-94 und S. 224-244;
- Spitaler, Armin: Die Auslegungsregeln des Steuerrechts. StbJb. 1949, Köln (1950), S. 267-303;
- Streck, Michael: Die Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen im Gründungsstadium. In: BB 27. Jg. (1972), S. 261-266;
- Thiel, Rudolf: Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung. In: StbJb. 1963/64, Köln (1964), S. 161-205;
- Thiel, Rudolf: (Sacheinlagenbewertung) Handelsrechtliche und steuerrechtliche Bewertung von Sacheinlagen bei der Kapitalgesellschaft. In: DB 13. Jg. (1960), S. 300-303, 334-336;
- Tipke, Klaus: Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der "Entstrickung". In: StuW 49. (2.) Jg. (1972), S. 264-269;
- Wallis, Hugo von: Das Verhältnis von Gesetz und Rechtsprechung im Steuerrecht. In: DStZ (A) 61. Jg. (1973), S. 58-60;
- Wallis, Hugo v.: (Einkommensbegriff) Zum Einkommensbegriff bei Kapitalgesellschaften. In: FR 23. (50.) Jg. (1968), S. 460-463;
- Walter, Robert: Die Lehre von der Gesetzestechnik. In: Österreichische Juristenzeitung 18. Jg. (1963), S. 85-90;
- Wehr: (Einkommensermittlung) Einkommensermittlung bei verdeckten Einlagen. In: NB 13. Jg. (1960), S. 50-51;

III Sonstige Quellen und Urteile

- Aktiengesetz vom 6. September 1965, BGBl. I S. 1089, zuletzt geändert am 2. 3. 1974 BGBl. I S. 469;
- Abgabenordnung (Reichsabgabenordnung) vom 22. Mai 1931, RGBl. I S. 161, zuletzt geändert am 25. 7. 1975, BGBl. I S. 1973;
- Bewertungsgesetz vom 26. September 1974, BGBl. I S. 2369, zuletzt geändert am 10. 3. 1975, BGBl. I S. 685;
- Bundestagsdrucksache 7/1470 vom 9. 1. 1974: Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes;
- Einkommensteuergesetz 1975 vom 5. September 1974, BGBl. I S. 2165, zuletzt geändert am 19. 12. 1975, BGBl. I S. 3157;
- Einkommensteuergesetz 1925 vom 10. August 1925, RGBl. S. 189;
- Einkommensteuergesetz 1920 vom 29. März 1920, RGBl. S. 359;

Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung vom 20. April 1892, RGBl. S. 477, zuletzt geändert am 2. 3. 1974, BGBl. I 469;

Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897, RGBl. S. 219, zuletzt geändert am 28. 8. 1975, BGBl. I S. 2289;

Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung 1968 vom 26. März 1969, BGBl. I S. 270, zuletzt geändert am 25. 11. 1975, BGBl. I S. 2903;

Körperschaftsteuergesetz 1975 vom 18. Juli 1975, BGBl. I S. 1934, zuletzt geändert am 18. 12. 1975, BGBl. I S. 3091;

Körperschaftsteuergesetz 1925 vom 10. August 1925, RGBl. I S. 208;

Körperschaftsteuergesetz 1920/22 vom 30. März 1920, RGBl. S. 393, unter Berücksichtigung des Gesetzes vom 8. April 1922, RGBl. S. 351 und 472;

Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, RGBl. I S. 925, zuletzt geändert am 21. 12. 1974, BGBl. I S. 3656;

Verhandlungen des Reichstags. III. Wahlperiode 1924, Bd. 400 - Anlagen zu den stenographischen Berichten Nr. 793-897, Berlin 1925;

BFH, Urt. vom 27. November 1974 - I R 250/72 - BStBl. 1975 II, S. 306;

BFH, Urt. vom 6. Mai 1971 - V R 162/70 - BStBl. 1971 II, S. 509;

BFH, Urt. vom 3. Februar 1971 - I R 51/66 - BStBl. 1971 II, S. 408;

BFH, Urt. vom 19. Februar 1970 - I R 24/67 - BStBl. 1970 II, S. 442;

BFH, Urt. vom 29. Mai 1968 - I 187/65 - BStBl. 1968 II, S. 722 ;

BFH, Urt. vom 30. April 1968 - I 161/65 - BStBl. 1968 II, S. 720;

BFH, Urt. vom 13. September 1967 - I 99/64 - BStBl. 1968 II, S. 20;

BFH, Urt. vom 28. Februar 1956 - I 92/54 U - BStBl. 1956 III, S. 154;

BFH, Urt. vom 9. Dezember 1954 - IV 346/63 U - BStBl. 1955 III, S. 88;

BFH, Urt. vom 4. Februar 1954 - IV 347/53 S - BStBl. 1954 III, S. 112;

RFH, Urt. vom 22. Juni 1943 - I 204/42 - RStBl. 1943, S. 587;

RFH, Urt. vom 13. April 1937 - I A 202/35 - RStBl. 1937, S. 583;

RFH, Urt. vom 26. August 1936 - VI A 934/35 - RStBl. 1936, S. 998;

RFH, Urt. vom 28. Juli 1936 - I A 83/36 - RStBl. 1936,
S. 951;

KFH, Urt. vom 14. September 1935 - VI A 899/34 -
RStBl. 1935, S. 1569;

RFH, Urt. vom 14. September 1935 VI A 443/34 - RStBl.
1936, S. 121;

RdF, Erl. vom 16. Februar 1929, RStBl. 1929,
S. 103-110;

Lebenslauf

Name: Bertram O t t o

Geburt am: 14. August 1942 in Dresden;

Eltern: Käte Otto, geb. Löttsch; Kindergärtnerin;
Arno Otto, Verwaltungsinspektor,
im 2. Weltkrieg gefallen;

Staatsangehörigkeit: Deutscher;

Familienstand: verheiratet, ein Kind;

Berufstätigkeit: 1959-1970: als Versicherungsangestellter, Industriekaufmannslehrling, Angestellter im Rechnungswesen, freier Mitarbeiter;

Wissenschaftlicher Bildungsgang: 1964-1966: 5-semesteriges Studium an der Höheren Wirtschaftsfachschule in München - Abschluß: Betriebswirt (grad.); Studienschwerpunkte: Industriebetriebswirtschaftslehre, industrielles Rechnungswesen;
1967-1970: Abendgymnasium, Abschluß: Abitur;
1970-1973: 7-semesteriges Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Freien Universität Berlin, Abschluß: Dipl. Kfm.; Studienschwerpunkte: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung.
1974-1976: arbeitete ich an der Dissertation;

